

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**  
**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y EMPRESARIALES**  
**DEPARTAMENTO DE ECONOMÍA FINANCIERA Y**  
**CONTABILIDAD II (CONTABILIDAD)**



**TESIS DOCTORAL**

**Propuesta del plan de actuación como herramienta para la valoración  
del desempeño en fundaciones españolas**

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR

PRESENTADA POR

**Francisco José Rodríguez Díaz**

DIRECTORAS

**Mercedes Rodríguez Paredes**  
**Marta Rey García**

Madrid, 2017

**UNIVERSIDAD COMPLUTENSE DE MADRID**

**FACULTAD DE CIENCIAS ECONÓMICAS Y  
EMPRESARIALES**

Departamento de Economía Financiera y Contabilidad II  
(Contabilidad)



**PROPUESTA DEL PLAN DE ACTUACIÓN COMO  
HERRAMIENTA DE EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO  
EN FUNDACIONES ESPAÑOLAS**

**TESIS DOCTORAL**

Presentada por:  
Francisco José Rodríguez Díaz

Dirigida por:  
Mercedes Rodríguez Paredes  
Marta Rey García

Octubre 2015

## DEDICATORIAS

Dedico este trabajo de forma muy especial a mi padre quien con su ejemplo diario me enseñó el valor del esfuerzo, trabajo y honradez.

A mi madre por seguir todavía aguantándome.

A mis hijas y mi mujer porque esto no hubiera sido posible sin su presencia.

A mis buenos y queridos amigos Rosalía y Jaime por su permanente e incondicional apoyo y ayuda.

## AGRADECIMIENTOS

A mis directoras de Tesis, Mercedes Rodriguez Paredes y Marta Rey Garcia por su confianza, tiempo, dedicación e infinita paciencia.

A mi hija Carmen que sin su inestimable ayuda en estos últimos meses no sé cómo hubiera acabado este trabajo.

A Estela Arias por su impagable apoyo y enseñanza en el trabajo estadístico.

A Javier Martin Cavanna por su generosa confianza.

A mis compañeros de Orienta Capital por su comprensión y apoyo.

A mis colegas docentes del Centro Universitario Villanueva que siempre tuvieron palabras de ánimo.



**PROPUESTA DEL PLAN DE ACTUACIÓN COMO HERRAMIENTA PARA  
LA VALORACIÓN DEL DESEMPEÑO EN FUNDACIONES ESPAÑOLAS**

# INDICE

<b>INDICE .....</b>	<b>2</b>
<b>1. INTRODUCCIÓN. QUÉ SE PRETENDE Y POR QUÉ. ....</b>	<b>4</b>
<b>2. ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (ESFL) .....</b>	<b>9</b>
2.1. <i>Situación en España.....</i>	9
2.2. <i>El sector Fundacional.....</i>	18
2.3. <i>Evolución de la Normativa Contable.....</i>	26
2.3.1. <i>Panorama Internacional.....</i>	26
2.3.2. <i>Situación en España: Marco y evolución.....</i>	34
2.3.3. <i>Régimen fiscal de las fundaciones españolas.....</i>	52
<b>3. LA MEDICIÓN DEL RENDIMIENTO DE LAS ESFL.....</b>	<b>55</b>
3.1. <i>Por qué evaluar el desempeño y/o rendimiento.....</i>	55
3.2. <i>Razones y Beneficios de la Evaluación.....</i>	57
3.3. <i>Dificultades de la evaluación.....</i>	60
3.4. <i>Performance financiera vs performance global .....</i>	62
3.5. <i>Eficacia y eficiencia .....</i>	65
3.6. <i>La evaluación de las tres “E”.....</i>	68
3.7. <i>Otro modo de valorar el desempeño: Benchmarking.....</i>	73
3.8. <i>Indicadores: el método más extendido.....</i>	76
3.8.1. <i>Definición y proceso de elaboración de los indicadores .....</i>	81
3.8.2. <i>Condiciones, características, ventajas e inconvenientes.....</i>	84
3.8.3. <i>Tipología de indicadores.....</i>	86
3.9. <i>El concepto de Gastos de Administración y su importancia para la rendición de cuentas en las Esfl.....</i>	90
<b>4. LA EVALUACIÓN DE LA PERFORMANCE EN EL AMBITO FUNDACIONAL.....</b>	<b>97</b>
4.1. <i>Herramientas y Métodos.....</i>	97
4.2. <i>Uso de indicadores.....</i>	99
4.3. <i>El Data Envelopment Analysis (DEA).....</i>	103
4.4. <i>Foundation Performance Assessment (FPA).....</i>	105
4.5. <i>Enfoque Stakeholder.....</i>	108
4.6. <i>El Causal Linkage Map.....</i>	113
4.7. <i>Midiendo la Eficiencia y Eficacia.....</i>	116
4.8. <i>Evaluación de cuarta generación. La evaluación orientada a la utilidad: SROI.....</i>	125
4.9. <i>Misión e Impacto.....</i>	127
4.10. <i>La teoría del Cambio.....</i>	129
4.11. <i>Modelos de Programación Lógica (MPL).....</i>	130
4.12. <i>De el MPL a el Modelo Input-Impact.....</i>	133
4.13. <i>Ejemplos de cómo algunas Esfl valoran el rendimiento no financiero.....</i>	135
4.14. <i>Rankings y Clasificación.....</i>	140
4.15. <i>Fundación Lealtad.....</i>	141
4.16. <i>Scoring.....</i>	143
4.17. <i>Propuesta de alternativas de evaluación.....</i>	149
4.17.1. <i>Función de producción de Gutenberg.....</i>	149
4.17.2. <i>Teoría general de los Sistemas de Ludwig Von Bertalanffy.....</i>	150
4.18. <i>La Fundación como Sistema.....</i>	159
<b>5. EL PROCESO DE CONTROL DE GESTIÓN EN ESFL.....</b>	<b>165</b>
5.1. <i>Control de gestion : planificación, presupuestacion y control.....</i>	165

5.2. La contabilidad de Gestión en Esfl.....	166
5.3 Planificación Estratégica.....	170
5.4. Ciclo de performance: the performance management cycle.....	175
5.5. Etapa de Programación.....	184
5.6. Etapa de Presupuestación.....	188
5.7. Etapa de Control.....	196
5.8. Indicadores como instrumento del control de gestión.....	199
5.9. El cuadro de mando integral en las Esfl.....	202
5.10. Adopción del Cuadro de Mando Integral en el sector Público y no lucrativo. ....	206
<b>6. EL PLAN DE ACTUACION COMO HERRAMIENTA DE GESTION .....</b>	<b>210</b>
6.1. La contabilidad presupuestaria y el presupuesto como herramienta de gestión.....	210
6.2. El presupuesto en fundaciones: El plan de actuación y su desarrollo normativo.....	221
6.3. La contabilidad de fondos. ....	227
6.4. El presupuesto por programas.....	231
6.5. Normativa Presupuestaria en el ámbito Fundacional.....	235
6.7. Otro tipo de Presupuestos de utilidad en ESFL. ....	238
6.8. El Plan de Actuación: desarrollo y capacidad funcional.....	243
6.9. Plan de Actuación: relación entre planificación, toma de decisiones y control.....	258
6.10. Evaluación del plan de actuación.....	261
6.11. Elaboración del plan de actuación. ....	269
<b>7- ESTUDIO EMPIRICO Y PROPUESTAS .....</b>	<b>274</b>
7.1. Inferencia estadística de un modelo de predicción de la eficiencia en fundaciones..	274
7.2. Análisis de la Transparencia en la rendición de cuentas de las Fundaciones Españolas. ....	288
❖ la transparencia necesita de una institución independiente. ....	292
❖ la transparencia necesita de los medios de comunicación.....	293
❖ la transparencia necesita de incentivos para la emulación. ....	293
❖ La transparencia es impulsada por unas cuantas organizaciones líderes. ....	293
❖ La transparencia es un proceso de aprendizaje gradual.....	293
❖ La transparencia es un proceso de aprendizaje que no termina nunca.....	294
7.3. Propuesta de Modelo de Plan de Actuación adaptado a los objetivos de evaluación del desempeño. ....	295
<b>CONCLUSIONES.....</b>	<b>297</b>
<b>BIBLIOGRAFIA .....</b>	<b>300</b>
<b>ANEXOS. ....</b>	<b>330</b>
Anexo 1. Programa presupuestario.....	330
Anexo 2. Modelo Oficial del Plan de Actuación.....	332
Anexo 3. Análisis cuantitativo de la Muestra .....	335
<b>RELACION DE CUADROS .....</b>	<b>337</b>
<b>RELACION DE TABLAS.....</b>	<b>338</b>
<b>RELACION DE ANEXOS .....</b>	<b>338</b>
<b>RELACION DE SIGLAS Y ABREVIATURAS .....</b>	<b>338</b>
<b>RESUMEN .....</b>	<b>340</b>



## **1. INTRODUCCIÓN. QUÉ SE PRETENDE Y POR QUÉ.**

En la actualidad nos encontramos con millones de organizaciones a lo largo del mundo que se califican de entidades sin fines lucrativos (ESFL) – según el National Center for Charitable Statistics solo en los Estados Unidos existen más de 1,5 millones de ESFL (NCCS, 2015) - y que día a día demandan del público en general donaciones para sus múltiples causas. Elegir que ESFL apoyar se ha convertido en un creciente dilema para el público.

La información que estas entidades publican de sus actividades y de su situación patrimonial es el único recurso con que cuentan sus donantes y los beneficiarios de sus servicios para conocer el estado de su situación.

La estructura de dicha información dista mucho de responder a las necesidades de los beneficiarios y se ampara en el cumplimiento en términos de mínimos de la normativa vigente que o bien por ser muy técnica o por ser muy laxa no responde a los requerimientos de los interesados y de la Sociedad –que indirectamente las apoya por la vía de las exenciones y deducciones impositivas con las que cuentan tanto las organizaciones como sus donantes-.

Al igual que en las entidades lucrativas, el recurso de que disponen los grupos de interés para determinar que ESFL apoyar es a través de sus estados financieros. La información contable constituye un medio idóneo para informar a los donantes y a la sociedad en su conjunto de las actividades realizadas por la organización, los medios y recursos con los que cuenta, la viabilidad de la entidad y la capacidad de continuar prestando servicios en el futuro, la situación económico-financiera, la asignación de los recursos recibidos para desarrollar los distintos planes y proyectos, el grado de cumplimiento de los presupuestos y planes de actuación, y los resultados obtenidos de las actividades.

Sin embargo, considerando que las entidades no lucrativas no tienen por objetivo la obtención de un beneficio económico, su cuenta de resultados no es un buen indicador de la buena o mala gestión de la organización, pues en función de su

finalidad su éxito deberá medirse por la magnitud de los servicios prestados a los beneficiarios al aplicar los recursos disponibles y no a través de la cuenta de resultados. Su actuación se va a medir por las prestaciones satisfechas, no por los ingresos conseguidos. ¿Cómo juzgar entonces su actuación? Sencillamente comparando la actuación real con la prevista o presupuestada.

La evaluación de la eficacia entendida como consecución de su Misión dependerá de las actividades ejecutadas en un período determinado de tiempo y de la previsión de las mismas. Así, la contabilidad deberá reflejar esta información, registrando las variaciones sucedidas en su patrimonio como consecuencia de la realización de actividades y compromisos asumidos, rindiendo cuentas sobre los objetivos presupuestados y los alcanzados.

El estado contable habilitado por la normativa española que mejor refleja dicha información es el denominado plan de actuación y su informe del grado de cumplimiento.

¿Cómo se debería entonces valorar el trabajo y resultados de una Fundación? En este trabajo, pretendemos dar una respuesta a esta cuestión. El objetivo de este trabajo es la evaluación de la gestión de las Fundaciones mediante el análisis del uso del plan de actuación y sus múltiples posibilidades.

Se pretende proponer una metodología útil y práctica, de fácil aplicación y uso por parte de las entidades y capaz de transmitir con claridad a sus beneficiarios la correcta o incorrecta gestión de dichos recursos.

Es importante señalar una premisa de la que no hemos dudado y que ha estado vigente durante todo el estudio: considerábamos que era necesario buscar soluciones de fácil implementación y de carácter universal. De nuestra experiencia en el estudio del sector descubrimos muy pronto que una de los principales hándicaps para la implementación de medidas de evaluación en el sector fundacional es su propio carácter “voluntario” y que se traduce en un universo de numerosas entidades de tamaño pequeño, dotado de muy buena voluntad pero con insuficiencia de medios técnicos y humanos profesionales que permitan afrontar

retos complejos u ofrecer soluciones muy elaboradas. De ahí nuestro interés en desarrollar una propuesta en base a la explotación de instrumentos ya de uso o de obligado uso por parte de la normativa, que no exigiera a las entidades un esfuerzo económico o técnico adicional difícil de afrontar.

Empezamos analizando la situación del sector, su evolución e importancia absoluta y relativa, revisaremos la principal normativa nacional e internacional y estudiaremos las distintas tendencias de valoración y análisis del desempeño en el ámbito fundacional.

Profundizaremos en entender que es lo que medimos o valoramos, en concreto trataremos de explicar por qué es la Performance, entendida como desempeño, rendimiento y/o actuación, lo que hay que medir.

Con esta base de conocimiento avanzamos en el estudio de las distintas herramientas de valoración hoy vigentes y en sus distintos usos y posibilidades, y repasaremos de forma especial el uso del presupuesto y de los indicadores dentro de la idiosincrasia de las entidades sin fines lucrativos y en particular de las Fundaciones.

Las ESFL cuentan con cuatro tipos básicos de fuentes de ingresos: 1) aportaciones filantrópicas o a fondo perdido (donaciones de individuos, empresas, otras ESFL); 2) fondos públicos (provenientes tanto de subvenciones como de contratos); 3) ingresos por actividades comerciales (provenientes tanto de venta de bienes como de prestaciones de servicios en el mercado); y 4) ingresos provenientes de inversiones en activos mobiliarios e inmobiliarios. Pueden además endeudarse para financiar sus proyectos. Aquéllas que cuentan con socios, como las asociaciones, perciben también cuotas de sus miembros. Las Fundaciones reciben recursos de todas esas fuentes -salvo cuotas de asociados, de los que carecen- en muchas ocasiones sin contraprestación, y además generalmente disfrutan de un régimen fiscal favorable. Es por ello necesario que rindan cuentas acerca del uso que hacen de los recursos recibidos asegurando que se destinan a los fines para los que fueron donados. La rendición de cuentas no es sólo una cuestión económica, sino de

legitimidad e identidad del sector no lucrativo, lo que algunos denominan el “contrato social” entre las ESFL y la sociedad en su conjunto (Fuentes, J. 2004).

Dado el crecimiento que las ESFL están teniendo en España, se ha impulsado la aprobación de una normativa contable específica para las ESFL. Tras la aprobación del Real Decreto 1491/2011, las ESFL disponen ya de las tan esperadas normas de adaptación del Plan General de Contabilidad (PGC) y adicionalmente de un modelo de Plan de Actuación, de aplicación obligatoria desde el 1 de Enero de 2012. Esta obligación afecta a las fundaciones de competencia estatal y a las asociaciones declaradas de utilidad pública (excepto a las asociaciones deportivas que se registrarán por la Orden del Ministerio de Economía y Hacienda de 23 de junio de 1995).

Las normas aprobadas no son un Plan en sí mismas sino que establecen criterios específicos dentro del marco contable general. La adaptación tiene la misma estructura que el PGC si bien se ha considerado conveniente recoger únicamente las normas específicas de estas entidades.

No obstante, la utilización de la información contable conceptual para el análisis de las Fundaciones presenta considerables limitaciones. Los conceptos tradicionales de análisis y valoración contable (rentabilidad económica y financiera, creación de valor, etc.) no son de aplicación a las Fundaciones. Es ésta una información económica referida a entidades lucrativas que no recoge información de utilidad para las Fundaciones y sus beneficiarios acerca del grado de cumplimiento de la misión fundacional y otros objetivos cualitativos, como su responsabilidad social e impacto de sus actividades en la Sociedad.

En consecuencia, una contabilidad que refleje la imagen fiel es imprescindible para el buen gobierno de dichas entidades. El Tribunal de Cuentas (Informe nº 932) publicaba en enero 2012 un informe en el que se instaba a los poderes públicos a instaurar un régimen mínimo regulatorio para las Fundaciones y terminar con la poca transparencia de este tipo de entidades que durante los años de bonanza surgieron de forma espectacular dentro de nuestro país. En muchos de los casos para fines que poco o nada tenían que ver con los que motivaron su creación y que

han dado lugar a numerosas irregularidades.

Las conclusiones que se pueden extraer del informe pasan por la conveniencia de aumentar la transparencia en la gestión y en la financiación de las fundaciones para que se pueda conocer de manera directa los objetivos y resultados de las fundaciones en el desarrollo de sus actividades, así como de los medios empleados para conseguirlos.

Los sistemas de evaluación de resultados, cuando existen en las Fundaciones, suelen estar orientados a "outputs" o resultados directos (unidades de servicio, actividades, proyectos), y en menor medida a verdaderos beneficios u "outcomes" (cambios directos en personas, organizaciones, entorno y sistemas e instituciones sociales; incluido el valor aportado a los beneficiarios). Muchas menos Fundaciones intentan siquiera evaluar su Impacto, definido como los efectos últimos de su actividad que resultan en cambios duraderos en la Sociedad, personas, organizaciones, entorno y sistemas e instituciones sociales (Liket, y otros, 2014).

Nuestras conclusiones incorporan una propuesta múltiple y ordenada desde una aplicación más teórica y conceptual, pero con algunos ejemplos de la teoría de Sistemas al ámbito Fundacional a la aplicación concreta e interpretada de la actividad presupuestaria y su control como herramienta de análisis y valoración de la actividad desarrollada por las fundaciones.

Es en definitiva, el denominado Plan de Actuación, única herramienta contable oficial, universal y homogénea de que disponemos, el que nos permite realizar una evaluación formal, ordenada y comparable del desempeño de las Fundaciones.

## **2. ENTIDADES SIN FINES LUCRATIVOS (ESFL)**

### **2.1. SITUACIÓN EN ESPAÑA.**

En el ámbito económico intervienen distintas entidades pertenecientes a tres sectores organizativos –sector público, sector privado mercantil y sector no lucrativo-. La delimitación clara entre los tres sectores es algo difusa porque la mayoría de las veces las características de las actividades que realizan no es exclusiva de un sector (Socías, A. 2013). El sector no lucrativo reconocido internacionalmente como el Tercer Sector (TS) es un sector emergente a nivel mundial. En los últimos años, el crecimiento del número e importancia de las organizaciones no lucrativas ha sido muy destacable y popular, en particular las denominadas ONG's u organizaciones no gubernamentales

Según, el informe “La sociedad civil global” coordinado por la Universidad Johns Hopkins de Baltimore<sup>1</sup> que analiza la situación del sector no lucrativo en 22 países de Europa, América, Oriente Medio y Asia, en base a datos de 1995, si el sector no lucrativo del conjunto de los países analizados formase una economía nacional independiente, sería la octava mayor del mundo, por delante de Brasil, Rusia, Canadá y España. En estos 22 países el sector mueve un billón de dólares y emplea a unos 19 millones de personas a jornada completa.

¿Qué entendemos por organizaciones no lucrativas? La definición de las entidades sin fines de lucro que suele tener más aceptación es la que emplea el estudio antes citado conforme a los siguientes criterios:

- Estar formalmente constituida y registrada.
- No hay distribución de beneficios y deben ser reinvertidos en la organización.
- Tener órganos de gobierno independientes.
- Ser receptora del voluntariado.

---

<sup>1</sup> Ver Ruiz Olabuenaga, J.I. et al. (2006).

Hay que matizar que el beneficio en estas organizaciones es inexistente, formal y habitualmente hablamos de excedente y debería ser testimonial. El objetivo de las ESFL es proporcionar servicios sin tener como objetivo principal la obtención de beneficios económicos, siendo éstos sólo un medio para realizar más actividades, proyectos o servicios (lucro no repartible). Una de las características esenciales de las ESFL consiste en que tratan de maximizar la utilidad social y no el beneficio económico de sus agentes (Rodríguez Piñero, y otros. 1993).

Sin embargo, son muchas las clasificaciones de ESFL que la literatura económica ha aportado, y cada una de ellas está referida a criterios de clasificación diferentes. Una primera clasificación, podría ser en función de los servicios que ofrecen las ESFL. El concepto servicios permite diferentes sub-clasificaciones como puede ser:

- quién presta los servicios no lucrativos;
- a quién se orientan los servicios que ofrecen, y
- qué tipos de servicios y/o actividades se ofrecen.

Otra clasificación se basa en si la actividad que realiza la ESFL es no lucrativa o de “economía social de interés particular”, o bien no lucrativa o de “economía social de interés social”. Si lo que se tiene en cuenta es el objetivo principal de la ESFL, la Sociedad, o bien según su objetivo sea el de maximizar los intereses de sus miembros (Marcuello, C. 2000).

Teniendo en cuenta las clasificaciones anteriormente mencionadas, la Comisión de Entidades sin Fines de Lucro de la Asociación Española de Contabilidad (AECA)(doc. 1; 2008) propone clasificar las ESFL españolas en función de su forma jurídica, considerando las organizaciones de hecho, las entidades reguladas por el derecho estatal y las entidades reguladas por el derecho canónico. Así las ESFL se podrían clasificar en:

- Asociaciones: incluye asociaciones de hecho, asociaciones socioculturales de derecho estatal y entes asociativos de derecho canónico.
- Corporaciones de derecho público: incluye colegios profesionales y, en el caso de España, la ONCE.
- Fundaciones, las cuales a su vez se podrían diferenciar en fundaciones de

titularidad pública y de titularidad privada.

- Cooperativas, mutuas y mutualidades.
- Otras instituciones: incluye las entidades que asignan recursos a finalidades estables, que no están incluidas en las categorías anteriores. Entre ellas, cabe destacar las obras voluntarias de partidos políticos y sindicatos, acción social empresarial, instituciones auxiliares de las administraciones públicas e instituciones eclesiásticas.

Según la Fundación Luis Vives (2010)<sup>2</sup>, el TS se desarrolla en base a dos aproximaciones cuya diferencia estriba en su concepción sobre la no lucratividad de las organizaciones que lo integran. Así se encuentran, la aproximación más europeísta, la de la Economía Social, donde lo importante es la dimensión democrática de las organizaciones y la producción para el mercado de bienes sociales. En este enfoque en el espacio del TS vienen a coincidir el sector No Lucrativo y la Economía Social –cuyo ejemplo más reconocido serían las Cooperativas-. Por otro lado nos encontramos con la aproximación más anglosajona que se fundamenta en la no distribución de beneficios por parte de las entidades y en la importancia del voluntariado, lo que se conoce como el enfoque No Lucrativo. Exige a las organizaciones que no se hayan creado con el objetivo principal de generar beneficios ni de obtener una rentabilidad financiera y que no puedan repartir beneficios entre sus miembros.

El TS según la Economía Social surge como una alternativa entre el sector capitalista y el sector público mientras que en la perspectiva del sector No lucrativo el TS es el espacio que existe entre el mercado y el Estado. En el caso español el enfoque de economía social ha sido desarrollado por el CIRIEC e incluye un abanico diverso de entidades singulares, ciertas fundaciones y asociaciones financiadas con fuentes “no de mercado”, instituciones religiosas, cajas de ahorros, cooperativas, sociedades laborales o empresas de inserción. En cuanto al enfoque del TS, deriva del Johns Hopkins Comparative Nonprofit Sector Project liderado por Lester Salamon y desarrollado en España por el Prof. Ruiz de Olabuénaga, y se centra en ESFL en sentido estricto, esto es entidades singulares, fundaciones y asociaciones de utilidad

---

<sup>2</sup> Anuario del Tercer Sector de Acción Social, 2010.



pública (Rey, M. 2013).

Independientemente de la doble visión es de común y general aceptación calificar a las entidades del TS como aquellas que cumplen con la definición operativa adoptada por el estudio comparativo internacional realizado por la Universidad Johns Hopkins<sup>3</sup>. Las condiciones exigidas son:

- ✓ Estar organizadas formalmente, que significa tener una estructura interna, una realidad institucionalizada y unos objetivos definidos con distinción neta entre socios y no socios.
- ✓ Ser privadas, es decir, separada institucionalmente del Gobierno. Esta condición implica que la organización no ha de formar parte del sector público (estatal, autonómico y local), ni ha de estar controlada por éste.
- ✓ Ausencia de ánimo de lucro. Su finalidad principal no es generar beneficios, ni sus actividades deben ser guiadas por finalidades comerciales. Las ESFL no deben, por tanto, repartir beneficios entre los propietarios, administradores o directivos. Las ESFL pueden obtener beneficios, pero éstos deben ser reinvertidos en fines de interés general en función de la misión corporativa de la organización.
- ✓ Tener capacidad de autocontrol institucional de sus actividades. Es decir, tener sus propios mecanismos de autogobierno y autonomía.
- ✓ Que cuenten con un marcado grado de participación voluntaria. Lo que significa que sus miembros participen por libre voluntad y que haya un elevado grado de participación de voluntarios, personas que aportan tiempo no remunerado, en sus actividades.

Las ESFL también se pueden clasificar mediante el sistema que utiliza las Naciones Unidas. Este sistema de clasificación internacional para las ESFL es el ICNPO (International Classification of Nonprofit Organizations). Las entidades se clasifican según su actividad en doce grupos que a su vez se dividen en varios subgrupos. Los grupos son:

- Cultura y recreación.
- Educación e investigación.

---

<sup>3</sup> Ver Ruiz Olabuenaga, J.I. et al. (2006).

- Salud.
- Servicios sociales.
- Medio ambiente.
- Desarrollo social y vivienda.
- Promoción de derechos y asesoramiento legal y política.
- Intermediarios filantrópicos y promoción de voluntariado.
- Organizaciones internacionales.
- Religión.
- Asociaciones de empresarios, profesionales y empleados.
- No clasificados en otra categoría.

Según Rubio, J., y otros (2014), el TS en España se configura por un conjunto de entidades formalmente organizadas, de carácter voluntario y sin ánimo de lucro, que adoptan una personalidad jurídica muy heterogénea como es el caso de las asociaciones, fundaciones, cooperativas sociales, entidades singulares, etc. Estas organizaciones surgen de la iniciativa ciudadana y funcionan de forma autónoma y solidaria teniendo como funciones centrales:

- El reconocimiento y ejercicio de derechos sociales individuales y colectivos.
- La profundización en los elementos de inclusión y cohesión social en todas sus facetas.
- La garantía de que determinados grupos sociales en riesgo de exclusión puedan gozar de las ventajas inherentes al Estado de bienestar en sociedades desarrolladas.
- Y, de forma genérica, la atención de los fines de interés general.

La situación de crecimiento económico y estabilidad financiera previa a 2008 y la importancia dada al desarrollo del estado de bienestar en los últimos veinte años ha provocado un crecimiento exponencial del TS hasta ese momento debido a la inyección de recursos públicos hacia esa finalidad y al desarrollo de mecanismos de incentivos fiscales al mecenazgo.

Defiende Rubio, J. (2014) que en la evolución del TS en España se puede establecer una correlación con sus esquemas de financiación. Hasta 1990, la financiación

procede casi en exclusiva del sector privado produciéndose el nacimiento de grandes entidades. En la década de los 90 se comienza a observar un incremento paulatino de la participación de la financiación pública al calor de los movimientos que reclamaban que un 0,7% de los Presupuestos Públicos se destinase a este tipo de actuaciones. En el período 2000-2008 se produce un crecimiento sustancial de la financiación pública, tanto a nivel central como de los gobiernos regionales y locales, gracias a la existencia de mayores recursos públicos y al impulso dado a nuevas políticas públicas vinculadas al tercer pilar del estado del bienestar: la política de dependencia. En este contexto, aparecen un gran número de pequeñas entidades que tratan de cubrir estas nuevas necesidades y demandas sociales.

Adicionalmente, tuvieron lugar cambios significativos en el marco regulatorio que dinamizaron la participación del sector privado en la financiación del TS. Entre ellos podemos citar la Ley de régimen fiscal de entidades sin fines de lucro y de los incentivos fiscales al mecenazgo que entró en vigor en 2002, facilitando a las empresas un esquema de deducciones generoso de las donaciones realizadas a entidades sin fines de lucro e incentivando, en consecuencia, las aportaciones del sector privado al TS (Fuentes, J. 2007).

De acuerdo con el estudio de Ruiz, J., y otros (2006) sobre el Sector No Lucrativo en España en el marco del Estudio Comparativo Internacional sobre el Sector no Lucrativo de la Universidad Johns Hopkins, la dimensión económica del sector no lucrativo español es comparable a la de sus homólogos en Francia, Alemania, Finlandia y Austria, aunque sensiblemente menor que la que alcanza en Holanda, Irlanda, Bélgica o los Estados Unidos de América.

En particular, el informe concluye que España todavía se encuentra por debajo de la media europea, donde las ESFL generan el 7% del empleo total frente al 4,5% de España, mientras que en Latinoamérica y Europa central la cifra desciende hasta el 2,2% y el 1,1%, respectivamente. Todo ello, sin contar a los voluntarios, que representan poco más del 10% del empleo en los países europeos occidentales, 9,8% en España.

No obstante, Ruiz, J., y otros (2006) afirma que “El caso español, tanto en cuanto al número de entidades no lucrativas, como al volumen de empleo generado y al volumen económico gestionado, es similar al de otras sociedades europeas en términos relativos”.

A pesar de que el tamaño y composición del sector no lucrativo en España son similares a los de otros países de Europa Occidental, su estructura financiera es muy diferente. Según AECA (doc. 24; 2001), uno de los motivos principales reside en el bajo reconocimiento social, jurídico, económico y fiscal de este sector. De todas formas, hay que tener en cuenta la insuficiencia de datos sobre su estructura, ámbitos de intervención, peso financiero, condicionantes y eficacia social. También ha sucedido que la Administración Pública y las entidades responsables han estado continuamente creando bases de datos y cambiando los criterios de clasificación, lo cual dificulta el análisis comparativo. En opinión de Vidal, I. (2010) con las bases de información estadística que se publican no es posible saber la importancia económica del conjunto de ESFL en nuestra sociedad.

De acuerdo con el informe “la Sociedad Civil Global” del estudio sobre el Sector No Lucrativo en España, el sector es una fuerza económica importante y creciente que representa una parte significativa del PIB y del empleo. El sector contaba en 1995 con gastos operativos equivalentes al 4% del PIB que incluyendo los gastos de capital, la cifra asciende al 4,6%. A nivel de empleo alcanzaba a 475.179 trabajadores remunerados a jornada completa. Esto representaba el 4,5% del total de los trabajadores españoles, con excepción de los que se dedican a la agricultura; el 6,8% de los trabajadores del sector servicios.

Según AECA (doc. 24; 2001), en el año 2001, todo el sector tiene un total de 1.574.844 personas ocupadas, de las que 548.366 son trabajadores que cobran por los servicios y, el resto, 1.026.478, son voluntarios que dedican más de cuatro horas semanales a la entidad. Ello representa el 6,29% del empleo equivalente español, siendo el volumen de gastos que manejan estas organizaciones superior al 5,89% del PIB.

El sector atrae un importante trabajo de voluntariado, aproximadamente el 9,8% de la población adulta española afirmaba dedicar parte de su tiempo a colaborar con ESFL. Esto equivale a otros 253.599 empleados a jornada completa, con lo que el total de personas trabajando para ESFL en España, con o sin remuneración, ascendería a 728.778, el 6,8% del total del empleo no agrario.

En comparación con la media de Europa Occidental (en donde supone el 10,3% del empleo remunerado no agrario), el sector no lucrativo español es relativamente modesto. Ello se debe, según el informe mencionado, al hecho de que, a pesar del gran número de ESFL existentes (253.000), la mayoría de ellas son bastante pequeñas y cuentan con un reducido número de empleados.

El sector no lucrativo en España en el año 2001 (cuadro 1) constaba de 253.507 organizaciones registradas, de las cuales 174.916 son asociaciones; 5.698, fundaciones; 7.822, cooperativas de carácter social; 400, mutualidades de previsión social; 58.085, clubes deportivos; 6.392, centros de enseñanza; 50, cajas de ahorro con obra social; y, 144, centros de salud.

Cuadro 1. Situación sector no lucrativo en España

<i>Coste de los servicios</i>	<i>Personas ocupadas</i>	<i>Tipo de organización</i>	<i>Núm. organizaciones</i>
Trabajadores que cobran por los servicios .....	548.366	Asociaciones .....	174.916
		Fundaciones .....	5.698
Voluntarios que se ofrecen a las ENL y dedican más de cuatro horas semanales a la ENL .....	1.026.478	Cooperativas de carácter social .....	7.822
		Mutualidades de previsión social .....	400
		Club es deportivos .....	58.085
		Centros de enseñanza .....	6.392
		Cajas de Ahorro con obra social .....	50
		Centros de salud .....	144

TOTAL .....	1.574.844	TOTAL .....	253.507

Fuente: AECA, 2001

Igual que en los demás países de Europa Occidental, es en los servicios sociales donde se genera más empleo, el 31,8% de todo el empleo no lucrativo trabaja en éste área. Este porcentaje es mayor que la media europea -27,0%- y supera la media de los 22 países -18,3%-. No obstante, hay que tener en cuenta la influencia de las tres grandes organizaciones españolas, ONCE, Cruz Roja y Caritas.

Por el contrario, la educación, la salud, el ocio y la cultura absorben en España un porcentaje de empleo menor, así mientras estos tres campos suponen el 64,2% del empleo en el conjunto de los 22 países y el 60,1% en Europa Occidental, en España sólo representan el 49,1% del total empleo no lucrativo.

En cuanto a los ingresos y a pesar de que la estructura de los mismos es diferente de la del resto de Europa, el dominio de las fuentes de ingresos se asemeja bastante a la media global. La dependencia del sector no lucrativo del apoyo financiero gubernamental es mucho menor en España que en el resto de Europa. La relevancia de la filantropía privada es un factor a destacar en el sector no lucrativo español (Rey, M., y otros, 2011). De tal forma, que los ingresos procedentes de cuotas y pago por servicios son el elemento dominante tanto a nivel global como en España – un 49% del total de ingresos-. Los ingresos procedentes del sector público representan una parte de los ingresos no lucrativos bastante mayor en el resto de países que en España (40,1% frente a 32,1%). Mientras que la filantropía representa un porcentaje mucho menor a nivel global que en España (10,5% y 18,8% respectivamente).

Vidal, I. (2010) en su informe sobre ESFL y cooperativas en España, en base al Directorio Central de Empresas (DIRCE) que elabora el Instituto Nacional de Estadística (INE), constata la importancia relativa de este sector en el conjunto global de las estructuras económicas de España. Así en el análisis por tipo de empresas según fórmula jurídica entre 1999 y 2009 se aprecia la creciente

evolución e importancia de las entidades bajo la forma jurídica “Asociaciones y otros tipos” pasando de 77.263 entidades que significaban el 3% del total de entidades registradas en España en 1999 a 164.284 entidades en 2009 con una importancia relativa del 4,9%. Dicha importancia se deriva no sólo de la creciente evolución de dichas entidades sino de la comparativa con el resto de las organizaciones. Vidal, I. (2010) señala que las sociedades anónimas sólo representan el 3,2 por ciento y que tras las estructuras cuya condición jurídica son “personas físicas” (53,5%) y sociedades de responsabilidad limitada (34%) se encuentran las “Asociaciones y otros tipos”.

Actualizando dicha información en base a la información y tipología del DIRCE y siguiendo la metodología de Vidal, I., comprobamos que en 2014 las Asociaciones totalizaban 172.323 entidades lo que supone sobre el total de organizaciones el 5,52% manifestando un crecimiento de la importancia relativa de este sector a pesar de la crisis económica de los últimos años que ha contraído el PIB en más de un 10%.

No obstante, para acotar los límites del TS en España hay que tener en cuenta que la consideración de EFSL a efectos fiscales es casi inmediata para las fundaciones, pero no para las asociaciones. En primer lugar, porque mientras que la finalidad de interés general es connatural a la fórmula fundacional en España, no todas las asociaciones se dedican a la consecución de fines de interés general conforme a la legislación aplicable a las ESFL. En segundo lugar, porque aun dedicándose a fines de interés general las asociaciones precisan de un periodo de varios años de funcionamiento, entre otros requisitos, para poder conseguir la “declaración de utilidad pública” que les permita acceder al régimen fiscal especial previsto para las ESFL. Como resultado de todo esto, de las 279.343 asociaciones registradas en España en 2005 en pro de fines de interés general solo 9.500 habían conseguido ser declaradas de utilidad pública (Rey, M. 2010).

## 2.2. EL SECTOR FUNDACIONAL.

En este contexto, el subsector fundacional representa, desde el punto de vista cualitativo, una porción muy importante del sector de entidades no lucrativas o TS y

la forma jurídica más idónea para canalizar la iniciativa privada hacia los fines de interés general, por lo que se convierte en una fórmula muy efectiva para llevar a cabo el emprendimiento social en España (Rey, M. y otros, 2011).

El sector fundacional en España ha adquirido una creciente importancia que se manifiesta en el número de entidades que lo componen, la diversidad de demandas sociales que satisfacen, el número de beneficiarios a los que atienden, el empleo que generan y los recursos que generan.

De acuerdo con el estudio desarrollado por el Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF) (2014), el número de fundaciones españolas registradas y no extinguidas en el año 2012 era de 13.797 fundaciones. El valor añadido bruto (cuadro 2) representó el 0,29% del PIB de la economía española entre los años 2008 a 2011, incrementándose su peso hasta el 0,30% en 2012 alcanzando su participación en el producto nacional bruto del orden del 0,8%.

Cuadro 2: Macromagnitudes del sector fundacional

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
Valor añadido bruto	3.112	3.023	3.046	3.077	3.058
Remuneración de salarios	2.743	2.659	2.669	2.674	2.619
Excedente de explotación bruto y renta mixta bruta	369	364	377	403	439
Remuneración media por contrato	15.091	14.011	12.264	13.162	13.326

Notas:

a) Valor Añadido Bruto, remuneración de asalariados y excedente de explotación bruto y renta mixta bruta, en millones de euros.

b) Remuneración media en euros

(P) Estimación provisional

(A) Avance

Fuentes: INAEF, 2014. Elaboración a partir de datos de la Seguridad Social (Muestra Continua de Vidas Laborales Sin Datos Fiscales), del Instituto Nacional de Estadística (Contabilidad Nacional de España) y del censo de fundaciones activas efectivas según la Asociación Española de Fundaciones (AEF).



Comparando los datos con los números del comienzo de la serie (2008) se aprecia un incremento hasta el año 2010, alcanzando las 13.981 fundaciones. Desde entonces se produce una extinción de 453 entidades en 2011 y una ligera recuperación en 2012 (Cuadro 3).

Cuadro 3: Fundaciones activas

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
Fundaciones activas registradas	13.334	13.731	13.981	13.531	13.797
Fundaciones activas efectivas	9.594	9.823	9.545	9.126	8.743
Fundaciones activas con empleo	6.597	6.131	5.698	5.621	5.508

Fuente: INAEF, 2014

Notas: (P) Estimación provisional; (A) Avance.

Su actual configuración es el resultado de un proceso que se inicia con la implantación de la democracia y el reconocimiento del derecho de fundación para fines de interés general en la Constitución y creación de la Coordinadora Catalana de Fundaciones en 1978; materializado en 1994 con la aprobación de la primera ley de Fundaciones, modificada por la Ley vigente en la actualidad de 2002 (Galindo, M. y otros, 2012). Ley sometida a revisión en el Anteproyecto de Ley de Fundaciones de agosto del año 2014.

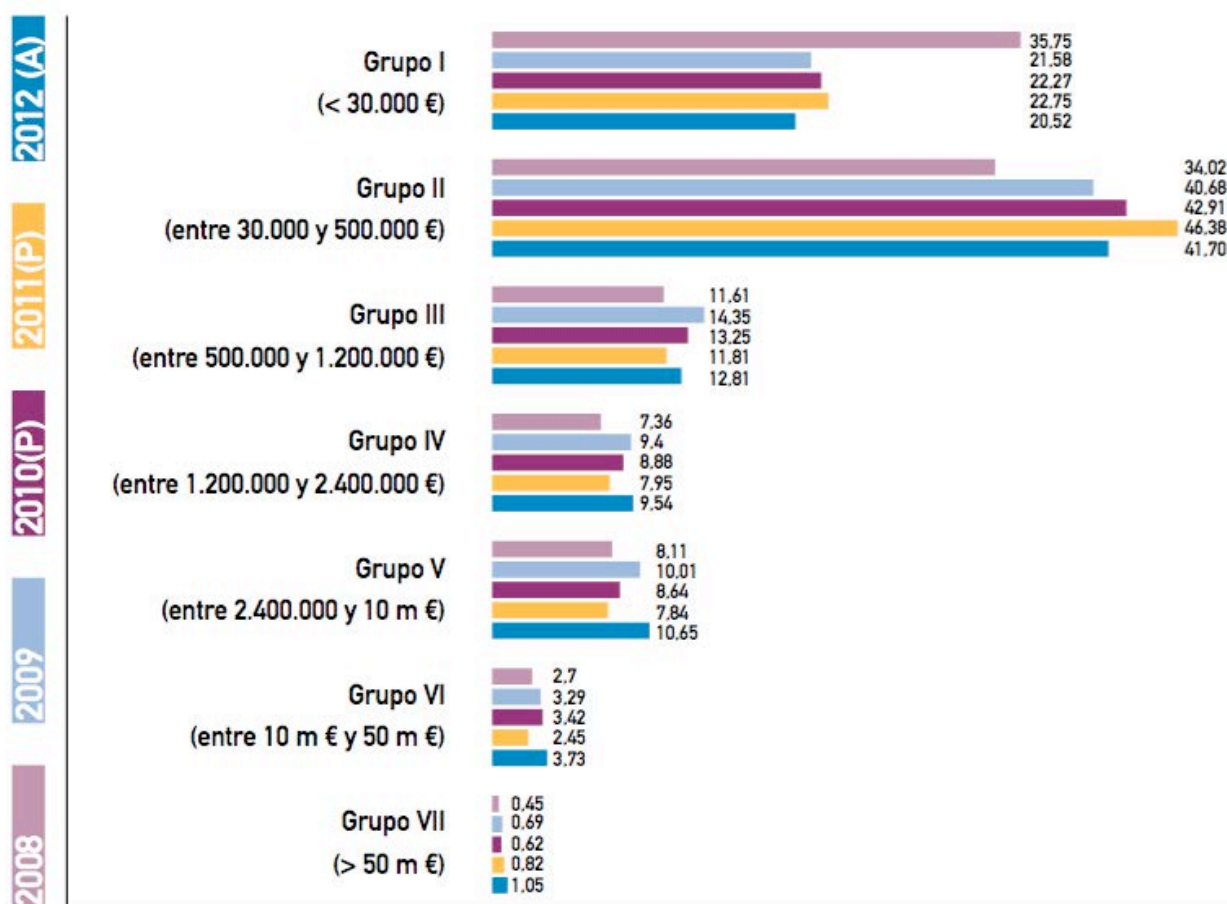
En el cuadro 3, diferenciando de entre las fundaciones registradas aquellas con actividad real en función de su objeto social, se puede apreciar en mejor medida los efectos de la crisis económica en el sector fundacional con una pérdida neta (balance entre constituidas y desaparecidas) desde 2009 de 1.080 entidades, algo más de un 10% del universo fundacional español. Concretado el universo a aquellas fundaciones activas con empleo, según los datos del Ministerio de Empleo y Seguridad Social, la evolución final es semejante desapareciendo 1.089 fundaciones con empleo registrado en el período comprendido entre 2008 y 2012; es decir un 17%.

Respecto de la antigüedad de las fundaciones activas (Jimenez, J. y otros 2007), la Ley de Fundaciones de 1994 supuso un importante incentivo para la constitución de

las mismas dado que el 69,3% de las fundaciones operativas se habrían constituido con posterioridad a dicha Ley. No obstante, donde se produce una mayor crecimiento en la constitución de nuevas fundaciones es en el período 2003-2012, debido en opinión de INAEF al nuevo marco de incentivos fiscales al mecenazgo (Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales para el mecenazgo) y a la situación económica y financiera favorable de instituciones públicas y privadas durante dicho período.

Son las fundaciones pequeñas, con ingresos comprendidos entre 30.000 y 500.000 euros, suponiendo el 41,7% del total en 2012, el subsector más representativo. Le siguen en orden de importancia las microfundaciones (cuadro 4). Siendo las fundaciones pequeñas las que tienen una peor evolución durante el período considerado, mostrando así su precariedad financiera y mayor dependencia de la situación económica general.

Cuadro 4: Tamaño de las fundaciones españolas (porcentaje de fundaciones)



Fuente: INAEF, 2014.

Notas: (P) Estimación provisional; (A) Avance.

Por áreas de actividad y de acuerdo con la tipología de la International Classification of Nonprofit Organizations (ICNPO), un 39% de las fundaciones se dedican a la cultura y el recreo; algo más del 21% a la educación y la investigación; un 10% al medio ambiente y algo menos del 9% a los servicios sociales.

Durante el período considerado sólo un 15% de las fundaciones operativas desarrollan su actividad a nivel estatal, siendo el ámbito autonómico el más representativo con un 37,97% de la muestra.

El número de beneficiarios directos de las fundaciones españolas ha ido aumentando en los años considerados aunque se aprecia una caída del 5,7% en el último año consecuencia de la crisis que se está soportando (cuadro 5 y 6). Por tramos de beneficiarios se aprecia una divergencia en la preponderancia de las fundaciones más grandes e independientes frente a las más pequeñas e independientes. Durante el período 2008-2010, el mayor porcentaje correspondía a aquellas fundaciones que realizaban actividades de las que se beneficiaban colectivos pequeños entre 101 y 1.000 personas, dejando en 2012 el liderazgo a las que atienden al rango de entre 1.000 y 10.000 personas. En opinión de Rubio, J. y otros (2014) “se pasa de fundaciones finalistas con un número reducido de beneficiarios a fundaciones generalistas con un número de beneficiarios más elevado”.

Cuadro 5: Beneficiarios netos de las fundaciones españolas (millones de personas)

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
Beneficiarios netos	17,8	23,2	28,62	31,37	29,68

Fuente: INAEF, 2014.

Notas:(P) Estimación provisional, (A) Avance.

Cuadro 6: Beneficiarios directos por intervalos (porcentaje de fundaciones)

Beneficiarios	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
1 - 100	27,05	27,50	23,01	11,12	7,35
101 - 1.000	34,76	34,29	34,13	22,22	26,47
1.001 – 10.000	23,26	23,33	24,61	33,33	33,83
Más de 10.000	14,93	14,88	18,25	33,33	32,35

Fuente: INAEF, 2014.

Notas: (P) Estimación provisional, (A) Avance.

Midiendo el impacto sobre el empleo directo, el empleo indirecto y el voluntariado se aprecia la considerable importancia del sector. Las fundaciones españolas, en el año 2008, contaban entre sus recursos humanos a 373.522 personas, de las cuales 259.419 eran internas (181.547 empleos directos remunerados y 77.872 patronos no remunerados) y 114.103 eran externas (16.763 empleos indirectos remunerados y 97.340 voluntarios no remunerados (cuadro 7). Como consecuencia de la desaparición de fundaciones el recurso humano fundacional ha disminuido, en particular dentro del no remunerado el empleo de patronos, mientras que el empleo de voluntarios se ha situado en unos 108.000, del orden del 11% de crecimiento desde 2008. Hay que señalar, según el informe del INAEF (2014), que el peso del sector fundacional en el empleo total de la economía española aumentó desde el 0,9% en 2008 hasta el 1,19% en 2013 al alcanzar 204.068 personas.

Cuadro 7: Los recursos humanos de las fundaciones: tipología y datos básicos

	2008		2009	
	Internos	Externos	Internos	Externos
Remunerados	181.547 empleos directos	16.763 empleos indirectos	189.773 empleos directos	10.086 empleos indirectos
No remunerados	77.872 patronos	97.340 voluntarios	80.192 patronos	140.336 voluntarios

	2010 (P)		2011 (P)		2012 (A)	
	Internos	Externos	Internos	Externos	Internos	Externos
Remunerados	217.623 empleos directos	10.199 empleos indirectos	203.122 empleos directos	10.305 empleos indirectos	196.551 empleos directos	10.086 empleos indirectos
No remunerados	78.424 patronos	117.636 voluntarios	75.456 patronos	113.184 voluntarios	73.320 patronos	108.480 voluntarios

Fuente: INAEF, 2014.

Notas: (P) Estimación provisional. (A) Avance.

Sin embargo, desde el punto de vista presupuestario, la dotación fundacional (cuadro 8) agregada de las fundaciones prácticamente no ha variado. En 2009 ascendía a 7.810 millones de euros que se han ido reduciendo hasta los 7.404 millones de euros en el año 2012. Semejante evolución presentan el resto de las partidas. Los activos se reducen en un 15%, los ingresos en un 30% y los gastos lo han hecho en un 8%.

Cuadro 8: Datos económicos del sector fundacional (millones de euros)

	2008	2009	2010 (P)	2011 (P)	2012 (A)
Dotación Fundacional	7.240	7.810	7.611	7.603	7.404
Activos	18.600	23.900	22.828	22.750	20.686
Ingresos Totales	7.580	9.550	7.564	7.663	7.373
Gastos Totales	7.600	8.520	8.180	8.295	7.939

Fuente: INAEF, 2004.

Notas: (P) Estimación provisional. (A) Avance.

La distribución por tamaños nos da una mejor visión de la realidad del sector fundacional en España, así en el cuadro 9 vemos que el número de fundaciones pequeñas se evidencia en aquellas cuya dotación fundacional es el mínimo exigido, un 44% de las mismas se encuentra en ese rango mientras que no más del 30% de las fundaciones tienen un nivel dotacional superior a 150.000 euros. Situación que

mejora un poco en cuanto a activos se refiere, con un 50,67% de las fundaciones con unos activos superiores a 150.000 euros en 2008 porcentaje que crece en 2012 hasta el 65,82%. Análisis que nos lleva a corroborar las conclusiones generalizadas de ser un sector muy atomizado con numerosas entidades de tamaño pequeño. Así, un 41,36% de las Fundaciones tienen activos entre 150.000€ y 2,4 millones de €, rango considerablemente grande, pero es que sólo un 24,46% tienen activos superiores a esos 2,4 millones de €, en el año 2012, según cuadro adjunto.

Cuadro 9: Datos económicos del sector fundacional por intervalos (porcentaje de fundaciones).

	2008						2009					
	Dotación Fundacional	Activos	Ingresos	Gastos	Excedentes	Remuneración de asalariados	Dotación Fundacional	Activos	Ingresos	Gastos	Excedentes	Remuneración de asalariados
Hasta 30.000 €	53,35	28,53	36,17	53,54	84,21	6,66	45,53	13,36	21,54	22,71	72,99	4,44
30.001 - 150.000 €	21,72	20,80	17,72	12,89	9,20	17,78	26,70	23,95	22,16	22,10	15,89	17,78
150.001 - 2.400.000 €	19,14	33,14	34,99	25,49	6,08	66,67	20,87	40,24	42,31	41,70	10,06	68,89
2.400.001 - 10.000.000 €	4,29	11,04	8,02	5,80	0,39	8,89	5,01	13,81	9,99	9,69	0,81	8,89
10.000.001 - 50.000.000 €	1,18	5,37	2,65	1,91	0,11	0,00	1,54	7,05	3,30	3,21	0,19	0,00
Más de 50.000.000 €	0,32	1,12	0,45	0,37	0,01	0,00	0,35	1,59	0,70	0,59	0,06	0,00

	2010(P)						2011(P)						2012(A)					
	Dotación Fundacional	Activos	Ingresos	Gastos	Excedentes	Remuneración de asalariados	Dotación Fundacional	Activos	Ingresos	Gastos	Excedentes	Remuneración de asalariados	Dotación Fundacional	Activos	Ingresos	Gastos	Excedentes	Remuneración de asalariados
Hasta 30.000 €	44,48	15,19	22,27	24,95	77,15	17,52	54,77	19,11	22,75	27,50	79,74	36,96	40,13	10,04	20,52	20,99	76,84	18,53
30.001 - 150.000 €	27,20	25,84	22,98	22,70	13,33	25,81	21,98	26,56	25,75	24,18	12,22	15,65	29,83	24,14	23,14	23,22	14,04	27,84
150.001 - 2.400.000 €	21,26	38,14	42,07	40,04	8,76	45,04	16,37	34,49	40,39	38,08	7,24	38,26	23,48	41,36	40,92	40,44	8,79	41,76
2.400.001 - 10.000.000 €	5,02	12,96	8,64	8,55	0,64	8,29	4,54	11,71	7,84	7,38	0,68	6,52	4,88	15,12	10,65	10,68	0,20	8,80
10.000.001 - 50.000.000 €	1,63	6,22	3,42	3,08	0,09	3,10	1,82	6,37	2,45	2,16	0,09	2,17	1,36	7,12	3,73	3,65	0,10	2,66
Más de 50.000.000 €	0,41	1,65	0,62	0,67	0,03	0,23	0,51	1,76	0,82	0,70	0,03	0,43	0,33	2,22	1,05	1,02	0,03	0,41

Fuente: INAEF, 2014.

Notas: (P) Estimación provisional. (A) Avance.

A modo de conclusión de este apartado, podríamos decir que la estructura del sector fundacional español no ha cambiado sustancialmente durante los años de crisis

económica y en relación al primer balance de situación realizado para el año 2009 (Rey y otros, 2011), pues sigue estando constituido de modo predominante por organizaciones jóvenes, pequeñas –tanto en términos de ingresos y activos como de empleo remunerado y directo generado-, dedicadas a gestionar sus propios programas antes que a donar a terceros, sin masas dotacionales significativas y con excedentes muy estrechos (Rey y otros, 2015).

### 2.3. EVOLUCIÓN DE LA NORMATIVA CONTABLE.

#### 2.3.1. PANORAMA INTERNACIONAL.

La contabilidad de Entidades Sin Fines Lucrativos (ESFL) es un campo especializado de la contabilidad que está experimentando un creciente nivel de interés. Es en los países anglosajones donde las ESFL están más extendidas y donde reciben mayor atención tanto por parte de los organismos reguladores y supervisores como por los investigadores. Estos países recogen dentro de su normativa contable general las directrices singulares que han de aplicar las ESFL. En España, por el contrario, se ha desarrollado una normativa contable específica y exclusiva para las ESFL. El objetivo de este apartado es precisamente proporcionar una panorámica general de los últimos desarrollos normativos en el ámbito de la contabilidad y reporting de las ESFL en los EE.UU. y el Reino Unido, a modo de contraste con el caso español que será objeto de análisis más detallado en sucesivos apartados.

Actualmente más de un millón de ESFL operativas en los EEUU tiene normas financiero-contable propias que deben responder a los intereses de un creciente número de usuarios y clientes (Larkin, R. y otros, 2013). En este país, las ESFL deben realizar su contabilidad de acuerdo con:

- Los principios establecidos por el organismo independiente conocido como Financial Accounting Standards Board (FASB) que fija los estándares de contabilidad que deben ser seguidos por las organizaciones lucrativas y no lucrativas. (<http://www.fasb.org/home>).

- El Estado que a través del Governmental Accounting Standards Board (GASB) establece los principios contables para entidades públicas, gubernamentales estatales y locales.
- El Internal Revenue Service (IRS) que determina los beneficios fiscales de las distintas organizaciones y controla su efectiva aplicación.

El FASB ha emitido una serie de estados y normas actualizadas que han afectado significativamente la manera de contabilizar y publicar los estados financieros de las ESFL. En su globalidad el formato de reporting es de tipo “Activos Netos” en lugar de “Contabilidad de Fondos” u otra descripción de “activos”, y los principios contables referidos a dos áreas clave de estas organizaciones – contribuciones e inversiones– son el factor diferenciador de las normas FASB referidas a ESFL.

Es importante entender que los estándares contables establecidos en la última década han estado influenciados por un gran acuerdo entre las partes que se encuentra actualmente en un proceso de cambio. La Ley Sarbanes-Oxley Act de 2002 creó el Consejo Supervisor de Contabilidad de Compañías Públicas –Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB)- con responsabilidad en el establecimiento de normas y estándares contables para compañías públicas, organismo del que se espera una gradual asunción de responsabilidades en el ordenamiento contable de las ESFL (Yallapragada, R. 2010).

Principalmente las entidades deben elaborar tres estados financieros de carácter anual: el estado de situación financiera (Balance), el estado de Actividades (básicamente una cuenta de Pérdidas y Ganancias ajustada por actividad/función), y el estado de Cash-Flow. Los estados financieros deben además ser utilizados para realizar la auditoría formal de las cuentas preparada por un auditor certificado de acuerdo con los estándares de las FASB (Brusca, I y otros, 2006).

La preocupación en cuanto a ajuste entre la política contable y un correcto reconocimiento de su actividad ha proliferado en el sector de las ESFL a lo largo de la última parte del siglo XX. Hasta finales de los 1960s la mayoría de los principios contables aplicados por las ESFL provenía de las distintas asociaciones del sector.



Estas preocupaciones se acentuaron durante los años 70 cuando las prácticas de contabilidad y reporting de las ESFL fueron criticadas por estar obsoletas y sin dirección (Bourgeois, K. 2003.) En respuesta a estas críticas un subcomité del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) fue creado para valorar la cuestión y formular una metodología. Como primera medida se promulgaron dos normas de auditoría y un estado de posición -Statements of Position (SOP)-. Sin embargo, debido a la diversidad del sector de ESFL dichas normas también fueron criticadas por su inconsistencia entre ellas.

En 1978, el FASB aceptó la responsabilidad de promulgar las normas contables y de reporting -Statements of Financial Accounting Standards (SFAS)- para las ESFL. Con esta responsabilidad vino la formidable tarea de reducir numerosas inconsistencias en las prácticas contables y de reporting del sector no lucrativo. Durante los años 80, la FASB emitió seis Normas conceptuales de Contabilidad Financiera -Statements of Financial Accounting Concepts (SFAC)- que afectaban al reporting en ESFL (Aliaga, J. 2009).

La principal preocupación era la diversidad de métodos utilizados en la contabilidad de los fondos captados y en particular de aquellos recibidos con la promesa incondicional de ser utilizados en las actividades no lucrativas (Barragato, Ch.;2002). Su primera actuación fue la publicación de la SFAS Nº 32 -Specialized Accounting and Reporting Principles- y la norma del AICPA -Statements of Position and Guide on Accounting and Auditing Matters-. Esta norma reconocía la existencia de las normas de Auditoría y los SOP de la AICPA como preferentes hasta la promulgación de nuevos estándares. Desafortunadamente esta norma no hizo nada para resolver la cantidad de inconsistencias que subsistían en el ámbito contable y del reporting. Estas inconsistencias persistieron hasta los años 90. De particular preocupación era la diversidad de métodos usados en la contabilidad y reporting sobre las aportaciones recibidas y contribuciones realizadas.

En respuesta a este problema, el FASB emitió, en Octubre de 1990, un Borrador de Motivos titulado "Accounting for Contributions Received and Contributions Made and Capitalization of Works of Art, Historical Treasures, and Similar Assets".

Incluido en esta propuesta estaba el requerimiento del reconocimiento por parte de las ESFL de los compromisos de realización de actividad como activos o ingresos en el mismo periodo en que fueron recibidos. El Consejo justificó esta recomendación, en parte por considerar que:

- 1- Eran necesarios estándares consistentes para reconocer las contribuciones.
- 2- Los compromisos de actividades pueden ser contabilizados de forma diferenciada.
- 3- La información sobre los compromisos es relevante para donantes, acreedores y otros usuarios.

Después de múltiples discusiones públicas y de más de 1.000 comentarios escritos, el Consejo emitió un nuevo Borrador revisado –Accounting for Contributions Received and Contributions Made- en Noviembre de 1992. Este nuevo borrador incorporaba un número de sugerencias aportadas en el periodo de discusiones pero fracasó en modificar el tratamiento propuesto sobre los compromisos a realizar (Bourgeois, K. 2003). En Junio de 1993, después de muchas deliberaciones y a pesar de importantes objeciones por parte de muchas ESFL, el FASB emitió la SFAS nº 116 –Accounting for Contributions Received and Contributions Made-. Así la SFAS nº 116 que es de aplicación a todas las entidades que reciben y/o generan contribuciones y aportaciones respectivamente, afecta predominantemente a la gran mayoría de ESFL porque las donaciones generalmente representan una considerable fuente de ingresos para estas organizaciones.

Posteriormente, y en línea con el renovado interés que por el sector no lucrativo se ha venido desarrollando desde finales del siglo XX, ha continuado la evolución normativa desde el lado contable y regulatorio. Así en Junio de 1999, la FASB emitió la SFAS Nº 136 –Transfers of Assets to a Not-for-Profit Organization or Charitable Trusts That Raises or Holds Contributions for Others- de uso exclusivo para ESFL (Clark, S. y otros, 1997).

Actualmente el Consejo Asesor para ESFL, Not for Profit Advisory Committee (NAC), creado a finales de 2010, transmite sus recomendaciones al FASB sobre cómo actualizar el actual marco contable de las ESFL. El NAC contribuye con sus

sugerencias a la mejora de la información que los estados financieros de las ESFL proporcionan a sus donantes y usuarios. EL FASB corresponde incorporando dichas recomendaciones a su agenda en forma de proyectos de investigación de normas estándar –Standard Setting Research Project-. Los proyectos de investigación buscan mejorar el marco contable vigente sobre ordenación y clasificación de activos, la información proporcionada por los estados financieros e información sobre la liquidez, solvencia, rendimiento financiero y cash flows de las entidades. Además, el Instituto Americano de Auditoria –American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)- se está convirtiendo en un importante contribuidor a través sus ayudas tecnológicas, alertas de riesgo sectorial y guías de contabilidad y auditoría a la mejora de los principios contables aplicados por las ESFL (Larkin, R., y otros, 2013).

Las SFAS 116 y 117 regulan la forma en que las ESFL deben contabilizar sus aportaciones recibidas y cómo se deben presentar los estados financieros. El propósito de las SFAS 116 y 117 es desarrollar la relevancia, comprensión y comparabilidad de los estados financieros de las ESFL. Mediante la estandarización y homogeneización de los estados financieros, los proveedores de recursos a las entidades –donantes, socios y acreedores, entre otros- pueden hacer una mejor valoración de cómo la entidad puede desarrollar sus actividades y servicios así como valorar el rendimiento y desempeño de la misma (Bourgeois, K. 2003).

Concretamente la SFAS 116 define como deben ser registrados y contabilizados los ingresos por contribuciones según su disponibilidad y su diferenciación con otros ingresos por donaciones, cuotas, subvenciones, etc., e introduce el concepto de activo e ingreso restringido y activos netos.

La SFAS 117 clarifica la aplicación de los principios contables generalmente aceptados a la actividad singular de las ESFL y en particular fija el nivel mínimo de información básica requerida en cada estado. No exige un formato específico pero sí requiere que como mínimo los estados se refieran a la entidad de forma integrada y apliquen los principios y normas contables y de reporting recomendados por la AICPA.

La SFAS 117 instruye en la clasificación de los activos netos de estas entidades y de sus ingresos, gastos, ganancias y pérdidas según la existencia o ausencia de restricciones impuestas en la donación. Establece los estándares para los estados financieros de las ESFL y establece los requerimientos de información básica que debe ser presentada en conformidad con los principios contables generalmente aceptados (GAAP). Se requiere a las ESFL la presentación de los activos netos clasificados en tres clases: permanentemente restringidos, temporalmente restringidos y activos sin restricción. La SFAS 117 alcanza a todas aquellas organizaciones con más de \$5 millones de Activos Totales y más de \$1 millón de gastos anuales (Sumariwalla, R. (2000)).

El Internal Revenue Service (IRS) es la agencia tributaria del Gobierno de los EEUU. El IRS es el responsable de la recaudación de impuestos y de la normativa tributaria del Estado. El modelo 990 –IRS Form 990- es el modelo de declaración de las ESFL para la solicitud de sus ventajas fiscales<sup>4</sup>.

Dada la veracidad y fiabilidad estadística del IRS, el modelo 990 ha sido usado por investigadores para estudiar el amplio espectro de cuestiones suscitadas en relación con el sector. El modelo 990 que en sus inicios se elaboró como una información de carácter fiscal, estaba diseñado para ayudar al IRS a determinar si una ESFL cumplía las distintas leyes federales que le permitían mantener su exención fiscal. Actualmente es la base de la gestión financiero-contable de las ESFL en tanto que a través del IRS 990, gestionan no sólo sus dos principales beneficios fiscales - exención fiscal por actividades realizadas y la capacidad de solicitar deducciones fiscales por contribuciones - sino que por su contenido se ha convertido en el modelo oficial de referencia para el control y evaluación de las mismas (Keating, E., 2001).

El modelo 990 consta de diferentes capítulos entre los que destacan (Sumariwalla, R., 2000):

- Capítulo III. Relativo al Estado de Actividades.

---

<sup>4</sup> <http://www.irs.gov/pub/irs-pdf/f990.pdf>

- Capítulo IV. Al respecto del cumplimiento de las condiciones exigidas.
- Capítulo V. Referido a la situación fiscal de la Entidad.
- Capítulo VI. Referente al Gobierno Corporativo y políticas de gestión.
- Capítulo VII. Respecto de la política de salarios, compensaciones y contrataciones.
- Capítulo VIII. En cuanto al Estado de Ingresos.
- Capítulo IX. Referente al Estado de Gastos Funcionales.
- Capítulo X. A propósito del Balance.
- Capítulo XI. El Patrimonio Neto.
- Capítulo XII. De los Estados financieros y Reporting.

En el Reino Unido, la norma sobre Charities, Statements of Recommended Practice (SORP): Accounting and Reporting by Charities proporciona la guía para la contabilidad de las ESFL. En ciertas jurisdicciones el uso de la SORP es de obligado cumplimiento por la Ley de Entidades no Lucrativas (Charity Law) para facilitar la imagen fiel y veraz de las organizaciones (Wise, D. 1993).

La Charities SORP proporciona recomendaciones para la contabilidad y el reporting, en particular cómo deben aplicarse las normas estándar en el contexto de las ESFL y cómo contabilizar las operaciones singulares de estas entidades. El propósito de la SORP es aportar consistencia a la contabilidad de un determinado sector (Hines, A. y otros 1992).

Cada SORP está sujeta a la aprobación del Financial Reporting Council (FRC) y una vez aprobada forma parte de las Prácticas de Contabilidad Generalmente Aceptadas en Reino Unido e Irlanda– UK-Irish Generally Accepted Accounting Practice (GAAP)- (Dennis, D. 2008).

El Financial Reporting Council (FRC) es el órgano regulador independiente en el Reino Unido responsable de la promoción de la máxima calidad del gobierno corporativo y de la calidad del reporting financiero. Es la institución responsable de la emisión de los estándares contables, el FRC fija el marco de normas y estándares contables y de auditoría de la Comunidad financiera y supervisa la conducta de los

profesionales implicados (Hyndman, N. 1990).

La Charity Commission para Inglaterra y Gales (CCEW) y la Oficina del Regulador del Charity de Escocia (OSCR) están reconocidos por el FRC como generadores de SORP y como tales tienen la responsabilidad de organizar la supervisión de las SORP, promoviendo cualquier revisión y dirigiendo el proceso de consultas. En la elaboración de sus propuestas la CCEW y el OSCR cuentan con las recomendaciones de un comité de expertos: el Comité SORP –The SORP Committee-.

Cada norma SORP es desarrollada en concordancia con el Código de Conducta de la Normativa SORP establecido por el FRC y además el contenido de cada SORP desarrollada por la Secretaria SORP es revisado por el Comité SORP. La propuesta de una SORP es sometida a un amplio proceso de consultas antes de que sea validada y publicada.

La primera Charities SORP fue publicada en 1988 y desde entonces sólo en 2005 se ha publicado una SORP adicional. No ha habido un cambio fundamental en los Principios Contables Generalmente Aceptados del Reino Unido-Irlanda hasta fechas recientes, con la aprobación de los Estándares Internacionales de Reporting Financiero –International Financial Reporting Standards (IFRS)- de aplicación a partir de Enero de 2015.

Para facilitar el cambio a las pequeñas organizaciones, el FRC ha permitido mantener el antiguo sistema GAAP en la Norma Financial Reporting Standard for Smaller Entities (FRSSE), Estados Financieros Standard para pequeñas compañías. La FRSSE es muy diferente al nuevo Estandar de Principios GAAP sobre Estados Financieros –Financial Reporting Standard (FRS 102).

Aunque la SORP FRSSE y la SORP FRS 102 comparten los mismos requisitos de formato y contenido del informe anual, de la contabilidad por programas y del balance, hay numerosas disparidades debidas a las diferencias entre el antiguo GAAP FRSSE y el nuevo GAAP FRS 102. Estas afectan al diferente tratamiento en el registro de las ganancias realizadas y no realizadas y a las pérdidas en las

inversiones financieras. Además difieren en la terminología, en el tratamiento contable de conceptos y operaciones y en la cantidad y naturaleza de la información que debe ser recogida en las notas de las cuentas (Larkin, R. y otros, 2013).

A partir del 1 de enero de 2015, las ESFL deben decidir si preparan sus cuentas bajo el formato FRSSE o el FRS 102. Debido a las diferencias entre un formato u otro, se ha desarrollado una nueva SORP para proporcionar de forma exclusiva una guía de aplicación para según qué estándar se utilice.

No obstante, el estándar FRSSE está previsto que vaya a ser revisado en el año 2016 y en consecuencia se producirá un cambio en la SORP FRSSE, por lo que las ESFL que adopten la FRSSE se exponen a tener que cambiar su política contable dos veces en los próximos años.

La FRS 102 puede ser de aplicación por cualquier ESFL. Por el contrario para la aplicación de la FRSSE se requiere que cumpla con dos de los siguientes requisitos:

- Ingresos brutos no excedan de 6,5m \$.
- Activos Totales no excedan de 3,26m \$.
- Número de empleados no mayor a 50.

Es importante hacer la correcta elección, porque aquellas ESFL que sigan la FRS 102 deberán proporcionar más información en las notas de las cuentas y deberán realizar un Estado de Cash- Flow independientemente de su nivel de ingresos.

### 2.3.2. SITUACIÓN EN ESPAÑA: MARCO Y EVOLUCIÓN.

En España, dado el crecimiento que las ESFL estaban teniendo, se impulsó la aprobación por primera vez en 1998 de una normativa contable específica para ESFL. El Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas (ICAC) aprobó las Normas de Adaptación del PGC para las ESFL (RD 776/1998, de 30 de Abril, publicado en el BOE del 14 de mayo).

En el ámbito de la contabilidad analítica no se ha desarrollado contabilidad específica ni plan contable. No obstante, el ICAC recomendaba a las ESFL la aplicación de un sistema de costes (BOICAC, núm. 34. 1998).

- para enriquecer la información que la contabilidad financiera ofrece y, al mismo tiempo,
- para aplicar en cada momento la política más adecuada de precios y cuotas en las transacciones económicas que las ESFL realicen.

Así, las obligaciones contables se concretan en (Arnau, A. 2005):

- Utilizar la contabilidad de doble partida, conforme a la adaptación del Plan General de Contabilidad.
- Cumplir con las obligaciones de rendición de cuentas que establezca su legislación específica, dentro de los seis meses siguientes desde el cierre de cada ejercicio.
- Presentar las cuentas anuales en el organismo público correspondiente.
- Elaborar una memoria económica del ejercicio anterior que se incluirá en las cuentas anuales, en las que se especifique los ingresos y gastos del ejercicio, de manera que puedan identificarse por categorías y proyectos, así como el porcentaje de participación que mantengan en entidades mercantiles. También debe incluirse información en la memoria que describa las actividades de la entidad.

En España el “Libro blanco de la Contabilidad en España” (ICAC, 2002) dice al respecto de las ESFL (punto 14.2; pág. 336): “El aumento de la presencia de estas organizaciones, así como su importante papel y peso económico en las economías de los países desarrollados, ha llevado a que socialmente cada vez se demande una mayor transparencia sobre las actividades que realizan y los medios que manejan, para lo que deberán facilitar información fidedigna sobre la gestión de los recursos que les han sido confiados y sobre las actuaciones y logros alcanzados en el desarrollo de sus actividades. Por todas estas razones, es necesario adecuar su información económico-financiera a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de manera que la información que proporcionen sobre su situación y funcionamiento sea útil para el control y la toma de decisiones...”.



La aplicación de los principios de contabilidad y normas de valoración deberá tener en cuenta que el objetivo de la información contable no es el mismo en las ESFL y en las entidades lucrativas, como consecuencia de las distintas características y finalidades a obtener (Barato, L. 1995). La información contable sobre la actividad de las ESFL debe confeccionarse y presentarse teniendo en cuenta las necesidades generales de sus usuarios, al objeto de que les resulte un soporte útil para la toma de decisiones. El objetivo último de las ESFL es la consecución de un máximo beneficio para la Sociedad, a diferencia del de la empresa privada mercantil que es el de maximizar el lucro para sus accionistas o propietarios (Rodríguez, M. 2001).

La restricción en la distribución de beneficios y, por tanto, la reinversión de estos en la propia organización es la característica principal que diferencia el objetivo de una empresa privada mercantil y el de una entidad sin fines de lucro. El objetivo de las ESFL es proporcionar servicios sin tener como objetivo principal la obtención de beneficios económicos, siendo éstos sólo un medio para realizar más actividades, proyectos o servicios.

Generalmente, las ESFL están financiadas por donaciones procedentes de particulares, de otras ESFL, o de empresas privadas. También se financian con subvenciones de las Administraciones Públicas, con las aportaciones de sus asociados, o con fondos procedentes de convenios y contratos con Administraciones Públicas o empresas privadas. No obstante, también pueden utilizar formas de financiación propias de las empresas privadas, como puede ser la venta de productos y servicios o cualquier forma de financiación ajena vía préstamos bancarios.

La creciente importancia económica, su singularidad, complejidad y gran desarrollo social que han adquirido las ESFL en el mundo hacen necesario la existencia de unos controles eficientes a los que sujetar su actuación con el objetivo de proporcionar información fidedigna sobre sus actividades, siendo la contabilidad el instrumento más adecuado para dicha finalidad (Esteban, L. 2001).

Las particulares características de estas entidades, singularmente la ausencia de ánimo de lucro, plantean distintas cuestiones en cuanto a su gestión y, en consecuencia a la información sobre la actuación de la entidad y el desempeño de sus responsabilidades por parte de los gestores.

Por ello, como señala (Fuentes, J. 2007) “es necesario que rindan cuentas acerca del uso que hacen de los recursos recibidos, asegurando que se destinan a los fines para los que fueron donados”.

La información contable se configura a priori como el mejor medio para informar los donantes, y a la sociedad en su conjunto, de las actividades y desempeño de las organizaciones. La contabilidad, como herramienta de seguimiento y control de la actividad deberá reflejar la *imagen fiel* de la situación patrimonial, económica y financiera. La ausencia de lucro de las ESFL motiva que la imagen fiel de su cuenta de resultados deba incidir en la presentación de los recursos obtenidos y su empleo o destino en la consecución de sus diferentes fines, con el objetivo de que la información suministrada sea comprensible y útil para los donantes, beneficiarios y otros interesados. La memoria de actividades y la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios constituyen dos de las informaciones más relevantes que deben suministrar estas organizaciones.

El sistema contable de cualquier entidad debe tener como resultado la elaboración y presentación de unos estados contables que transmitan la información precisa para que, entre otros factores, los usuarios de la misma puedan tomar decisiones. En las entidades lucrativas, la normativa mercantil regula las obligaciones de información a revelar en función de su tamaño y forma jurídica; los estados financieros a formular y los distintos criterios se desarrollan en un Plan General de Contabilidad que contiene el marco conceptual aplicable, las normas de registro y valoración de sus operaciones y los modelos contables a presentar (García, R. y otros, 2009).

Sin embargo, el modelo contable que se deduce del punto anterior no es aplicable en su totalidad a las ESFL que tienen en común la cualidad de carecer de fines lucrativos, sin perjuicio de que puedan coexistir con dicha cualidad determinadas

operaciones en las que sí se obtenga un posible rendimiento económico.

Según AECA (doc. 1, 2008), la finalidad contable más importante en las ESFL es reflejar la financiación conseguida en un período económico y el empleo que se haya realizado de la misma en la consecución de los fines programados.

Como el modelo de entidades lucrativas no recoge todas las necesidades informativas que precisan las ESFL, consideramos que la información necesaria que debería recoger el modelo de ESFL es la siguiente:

- La situación económico financiera de la entidad y, la composición y valoración de sus recursos económicos y financieros.
- La adecuación de dichos recursos a los fines de la entidad.
- Los cambios producidos en el patrimonio neto.
- El comportamiento económico financiero en el período a que se refiera la información.
- La previsión de las actividades a realizar en el siguiente período.
- El seguimiento del cumplimiento de sus programas, proyectos y actividades.
- El uso eficiente de los recursos encomendados.
- La capacidad para desarrollar los proyectos emprendidos y concluirlos.
- La asignación o destino obligatorio o condicionado de determinadas rentas y recursos obtenidos.

Con dicha información seríamos capaces de conocer, evaluar y controlar las actividades desarrolladas que son la esencia del ejercicio económico de este tipo de organizaciones. Y los usuarios de la contabilidad podrán con la misma evaluar, en mayor o menor medida:

- El comportamiento de la entidad.
- Su capacidad para mantener y administrar sus recursos.
- El cumplimiento de los fines para los que se constituyen.

El papel de la información contable es ser útil a los usuarios de la misma, no ser un fin en sí mismo. Por ello, sus objetivos estarán directamente relacionados con las

necesidades de aquellos que utilizan dicha información para la toma de decisiones y es por ello que dicha información debe permitir analizar el grado de cumplimiento de los fines previstos y el grado de eficiencia en el uso de los recursos manejados, en relación con la propia actividad de la entidad (AECA, doc. 1, 2008).

En otras palabras, “no parece adecuado que los objetivos de la información financiera de las ESFL giren en torno al concepto de resultado, de beneficio económico” (Fuentes, J. 2007), En este caso el usuario está interesado en otra clase de resultado, por la consecución en el desempeño de su misión, por el impacto social de las actividades desarrolladas, etc... En consecuencia, son la responsabilidad y la rendición de cuentas ante los donantes y beneficiarios el mejor de los enfoques de la formulación de los objetivos de la información contable.

En este sentido, según el FASB, los estados financieros deberían proporcionar información que ayude a evaluar:

- Los servicios que una entidad no lucrativa proporciona y su capacidad de continuar prestando tales servicios, y
- Cómo los gestores de la entidad no lucrativa han desempeñado sus responsabilidades, así como otros aspectos de su gestión.

En España las fundaciones, definidas por Ley como “organizaciones constituidas sin fin de lucro que, por voluntad de sus creadores, tienen afectado de modo duradero su patrimonio a la realización de fines de interés general”, se constituyen por legislación propia, por tamaño y por relevancia social en un sector claramente definido dentro del llamado tercer sector o de entidades sin fines de lucro (Rey, M. y otros, 2011).

El derecho de fundación para fines de interés general recogido en el art. 34 de la Constitución Española, se desarrolla en la Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. Esta norma resulta de aplicación a las fundaciones de ámbito estatal, aquellas que desarrollan sus actividades en todo el territorio del Estado o en el de más de una Comunidad Autónoma. Contiene además disposiciones de carácter básico que son de aplicación a cualesquiera fundaciones de otros ámbitos

territoriales de actuación. Sin perjuicio de ello, en el ámbito de sus competencias, algunas Comunidades Autónomas han desarrollado su legislación específica en materia de fundaciones: Andalucía, Canarias, Castilla y León, Cataluña, Galicia, La Rioja, Madrid, Navarra, País Vasco y la Comunidad Valenciana.

Su desarrollo reglamentario se contiene en el Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal para las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales para el mecenazgo; el Real Decreto 1337/2005 de 11 de noviembre por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de competencia estatal, y el Real Decreto 1611/2007, de 7 de diciembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro de Fundaciones de competencia estatal.

Estas normas, en opinión de Andrade, J., y otros (2012), han tenido una clara influencia en la normativa autonómica reguladora de las Fundaciones. Las comunidades autonómicas se han visto obligadas a adaptar o crear nuevas normas para dar cabida a aquellos preceptos recogidos en la Ley 50/2002 que son de aplicación general al amparo de lo previsto en el artículo 149 de la Constitución. Salvo en lo que se refiere a estos preceptos, la normativa de fundaciones presenta diferencias sustanciales entre las distintas comunidades autónomas. En los siguientes párrafos sintetizamos los aspectos fundamentales que caracterizan el régimen legal de las fundaciones españolas, con independencia de su ámbito de actuación.

### **- Finalidad**

Las fundaciones, según indica el artículo 3 de dicha Ley, deberán perseguir fines de interés general, como pueden ser, entre otros, la defensa de los derechos humanos, de las víctimas del terrorismo y actos violentos, asistencia social e inclusión social, cívicos, educativos, culturales, científicos, deportivos, sanitarios, laborales, de fortalecimiento institucional, de cooperación para el desarrollo, de promoción del voluntariado, de promoción de la acción social, de defensa del medio ambiente, y de fomento de la economía social, de promoción y atención a las personas en riesgo de exclusión por razones físicas, sociales o culturales, de promoción de los valores

constitucionales y defensa de los principios democráticos, de fomento de la tolerancia, de desarrollo de la sociedad de la información, o de investigación científica y desarrollo tecnológico.

Así pues, las fundaciones desempeñan un papel muy relevante ya que uno de sus objetivos esenciales es el de satisfacer las necesidades sociales de forma complementaria, o sustitutiva en ocasiones, de la actividad realizada por el sector público.

#### **- Beneficiarios**

Las fundaciones deben beneficiar a colectividades genéricas de personas. Tendrán esta consideración los colectivos de trabajadores de una o varias empresas y sus familiares. Así, en ningún caso podrán constituirse fundaciones con la finalidad principal de destinar sus prestaciones al fundador o a los patronos, a sus cónyuges o personas ligadas con análoga relación de afectividad, o a sus parientes hasta el cuarto grado inclusive, así como a personas jurídicas singularizadas que no persigan fines de interés general.

#### **- Lucro no repartible**

Hay que destacar como característica esencial de las fundaciones que, a diferencia de las empresas, no distribuyen el beneficio que generan entre accionistas o propietarios, sino que vienen obligadas a reinvertir cualesquiera recursos que obtuvieran en la realización de los fines de interés general para cuya satisfacción han sido constituidas. Asimismo, es reseñable que tampoco están sujetas a las limitaciones que tienen las instituciones que dependen de las Administraciones Públicas (AECA, doc.1. 2008).

#### **- Gobierno**

El gobierno y administración de las entidades está encomendado al patronato, órgano colegiado a quién se atribuye como misión principal cumplir los fines fundacionales y administrar con diligencia los bienes y derechos que integran el patrimonio de la fundación. La supervisión corresponde al Protectorado, órgano de

la Administración que vela por el correcto ejercicio del derecho de fundación y por la legalidad de la constitución y funcionamiento de estas entidades. Ha de destacarse que en la actualidad dicho Protectorado no es único en la Administración General del Estado ni en la de algunas Comunidades Autónomas, encontrándonos que entre Protectorados y Registros de fundaciones existen cerca de 60 órganos administrativos. Mencionar que el anteproyecto de nueva Ley aboga por el Protectorado único.

Las particulares características de estas entidades, singularmente, la ausencia de ánimo de lucro, plantean distintas cuestiones en cuanto a su gestión y, en consecuencia a la información sobre la actuación de la entidad y el desempeño de sus responsabilidades por parte de los gestores. Por ello, según Fuentes, J. (2007) “es necesario que rindan cuentas acerca del uso que hacen de los recursos recibidos, asegurando que se destinan a los fines para los que fueron donados”.

La información acerca de la actividad de una Fundación se refiere especialmente al grado de consecución de los objetivos que se habían previsto alcanzar y al origen de las desviaciones apreciadas, así como las condiciones existentes para su continuidad futura y capacidad para continuar con las actividades propuestas o para afrontar o llevar a cabo otros proyectos futuros (Larriba, A. 2011).

En este sentido, la información contable será útil para evaluar el efecto de los resultados conseguidos y la calidad de la gestión de la actividad y del equipo de gestores (Fuentes, J., 2007). Los estados financieros no pretenden establecer el valor de la entidad, sino tan sólo su capacidad para continuar realizando en el futuro las actividades, propias o en colaboración, que se deducen de su objeto.

Los usuarios de los estados financieros de las Fundaciones basan su evaluación de la información financiera en la capacidad de la entidad para poseer recursos y generar liquidez. La posibilidad de obtener recursos o la necesidad de desprenderse de ellos es, por tanto, el soporte de la definición de los elementos de los estados financieros (Millán, A., 2012).

En España, las obligaciones contables a nivel de Fundaciones se concretan en:

1. Llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas.
2. Formular cuentas anuales y presentarlas en el Protectorado.
3. Elaborar el Plan de Actuación y presentarlo en el Protectorado.
4. Someter las cuentas anuales a auditoría externa, si se incurre en las circunstancias previstas legalmente, y remitir el informe de auditoría al Protectorado.
5. Legalizar los libros de la Fundación en el Protectorado.

Tomando como referencia las Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad de 1998, los estados contables que debían presentar las Fundaciones eran:

- Balance de situación.
- Cuenta de Resultados.
- Memoria.
- Cuadro de Financiación.
- Información Presupuestaria.

Aunque dichas normas de adaptación aclararon considerablemente el marco de actuación de las Fundaciones, el Consejo General del Colegio de Economistas<sup>5</sup> (2012) en su informe sobre la información financiera de las fundaciones en España (2012) considera que la regulación contable y su aplicación es compleja para las fundaciones. En su opinión “la legislación contable es dispersa ya que las Comunidades Autónomas tienen potestad para regular la contabilidad y los sistemas de rendición de cuentas de las fundaciones”. Esto es consecuencia de determinados Estatutos de Autonomía que conceden a las Comunidades Autónomas competencias exclusivas en materia de fundaciones.

Esta problemática tiene una especial incidencia en las fundaciones de iniciativa pública, las cuales además de estar reguladas por las normas contables generales y sectoriales están sujetas a las normas de contabilidad, contratación y control interno (intervención) y externos (OCEX) y a intervenciones de las Comunidades

---

<sup>5</sup> [www.colegioeconomistas.com](http://www.colegioeconomistas.com)



Autónomas (CCAA). Esto significa que algunas fundaciones tienen que rendir cuentas de dos y hasta de tres maneras diferentes, de forma general para el registro fundacional en su protectorado y específico de la administración de la que dependen (Gutierrez, M. 2012).

En el caso de las fundaciones de competencia estatal la normativa a aplicar es:

- Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones.
- Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal.
- Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de las entidades sin fines de lucro, de incentivos fiscales al mecenazgo.
- Real Decreto 776/1998 sobre Normas de Adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines de lucro y las normas de información presupuestaria de las mismas.

El artículo 25 de la Ley 50/2002, determina las obligaciones contables, de auditoría y plan de actuación de las fundaciones de ámbito estatal:

1. Las fundaciones deberán llevar una contabilidad ordenada y adecuada a su actividad, que permita un seguimiento cronológico de las operaciones realizadas. Para ello llevarán necesariamente un Libro Diario y un Libro de Inventarios y Cuentas Anuales.
2. El Presidente, o la persona que conforme a los Estatutos de la fundación, o al acuerdo adoptado por sus órganos de gobierno corresponda, formulará las cuentas anuales, que deberán ser aprobadas en el plazo máximo de seis meses desde el cierre del ejercicio por el Patronato de la fundación.
3. Las fundaciones podrán formular sus cuentas anuales en los modelos abreviados cuando cumplan los requisitos establecidos al respecto para las sociedades mercantiles. La referencia al importe neto de la cifra anual de negocios, establecida en la legislación mercantil, se entenderá realizada al importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia más, si procede, la cifra de negocios de su actividad mercantil.

4. Reglamentariamente se desarrollará un modelo de llevanza simplificado de la contabilidad, que podrá ser aplicado por las fundaciones en las que, al cierre del ejercicio, se cumplan al menos dos de las siguientes circunstancias:
  - a) Que el total de las partidas del activo no supere 150.000 euros. A estos efectos, se entenderá por total activo el total que figura en el modelo de balance.
  - b) Que el importe del volumen anual de ingresos por la actividad propia, más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea inferior a 150.000 euros.
  - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio no sea superior a 5.
5. Existe obligación de someter a auditoría externa las cuentas anuales de todas las fundaciones en las que, a fecha de cierre del ejercicio, concurren al menos dos de las circunstancias siguientes:
  - a) Que el total de las partidas del activo supere 2.400.000 euros.
  - b) Que el importe neto de su volumen anual de ingresos por la actividad propia más, en su caso, el de la cifra de negocios de su actividad mercantil, sea superior a 2.400.000 euros.
  - c) Que el número medio de trabajadores empleados durante el ejercicio sea superior a 50.

La auditoría se contratará y realizará de acuerdo con lo previsto en la Ley 19/1988, de 12 de julio, de Auditoría de Cuentas, disponiendo los auditores de un plazo mínimo de un mes, a partir del momento en que les fueran entregadas las cuentas anuales formuladas, para realizar el informe de auditoría. El régimen de nombramiento y revocación de los auditores se establecerá reglamentariamente.

Según el Consejo General de Economistas (2012) “dada su especial protección y las importantes sumas que reciben de las administraciones (incluidas las ahorradas por la vía de exenciones y privilegios fiscales) debería reflexionarse sobre la ecuación coste/beneficio/transparencia que aportaría la auditoría obligatoria para todas las fundaciones”

6. En relación con las circunstancias señaladas en los apartados 3, 4 y 5 anteriores, éstas se aplicarán teniendo en cuenta lo siguiente:
  - a) Cuando una fundación, en la fecha de cierre del ejercicio, pase a cumplir dos de las citadas circunstancias, o bien cese de cumplirlas, tal situación únicamente producirá efectos en cuanto a lo señalado si se repite durante dos ejercicios consecutivos.
  - b) En el primer ejercicio económico desde su constitución o fusión las fundaciones cumplirán lo dispuesto en los apartados anteriormente mencionados si reúnen, al cierre de dicho ejercicio, al menos dos de las tres circunstancias que se señalan.
7. Las cuentas anuales se aprobarán por el Patronato de la fundación y se presentarán al Protectorado dentro de los diez días hábiles siguientes a su aprobación. En su caso, se acompañarán del informe de auditoría, El Protectorado, una vez examinadas y comprobada su adecuación formal a la normativa vigente, procederá a depositarlas en el Registro de Fundaciones. Cualquier persona podrá obtener información de los documentos depositados.
8. El Patronato elaborará y remitirá al Protectorado en los últimos tres meses de cada ejercicio, un plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente.
9. Cuando se realicen actividades económicas, la contabilidad de las fundaciones se ajustará a lo dispuesto en el Código de Comercio, debiendo formular cuentas anuales consolidadas cuando la fundación se encuentre en cualquiera de los supuestos allí previstos para la sociedad dominante. En cualquier caso, se deberá incorporar información detallada en un apartado específico de la memoria, indicando los distintos elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil.

No obstante lo anterior, en enero del año 2012 entró en vigor la actual normativa. Esta nueva normativa dice que será aplicable a las fundaciones el nuevo Plan General de Contabilidad y el nuevo Plan General Contable de Pymes, así como el RD 1491/2011, de 24 de octubre, de adaptación del Nuevo Plan General de Contabilidad

a las entidades sin fines lucrativos. Además si la fundación recibe subvenciones o tiene contratos con la Administración está obligada a auditarse en determinados supuestos.

Efectivamente, con objeto de unificar la rendición de cuentas de las Fundaciones de utilidad pública, entró en vigor en enero del año 2012, el Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, de adaptación del Plan General de Contabilidad a las ESFL, de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública y en particular, a las fundaciones del sector público fundacional, tal y como se establece en el artículo 3 del citado RD: “para todas las fundaciones de competencia estatal y asociaciones declaradas de utilidad pública. En particular, les serán de aplicación a las fundaciones del sector público estatal que integran el sector público fundacional”. Además, en la exposición de motivos del citado RD se recoge que se aplicará “además de a las fundaciones estatales, a aquellas de ámbito autonómico cuya ley remita, para la elaboración de las cuentas anuales, a los modelos, normas y criterios establecidos en la adaptación sectorial del Plan General Contable para las entidades sin fines lucrativos o a la legislación sectorial aplicable”.

Según la Asociación Española de Fundaciones (AEF)<sup>6</sup> “las normas de adaptación aprobadas no regulan la totalidad de las operaciones contables, sino sólo aquellas consideradas como más habituales para el sector y en relación a las cuentas anuales recogen sólo parte del contenido de las mismas, debiéndose por tanto aplicar en todo aquello no regulado expresamente por la citada norma, el Plan General de Contabilidad (Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre) así como otras normativas contables que legalmente le sean aplicables.

Además si la fundación cumpliera las condiciones para aplicar el PGC PYMES (Real Decreto 1515/2007) y decidiera aplicarlo, serían las normas en él contenidas las que se aplicarían conjuntamente con el PGC ESFL 2011.

En relación con la elaboración de cuentas anuales de aquellas entidades a las que

---

<sup>6</sup> [www.fundaciones.org](http://www.fundaciones.org)

sea aplicable el RD 776/1998 de Adaptación del PGC a ESFL, el ICAC ha publicado dos consultas que en resumen determinan que:

- Los elementos que integrarán las cuentas anuales serán los establecidos por la legislación sustantiva. Esta interpretación supone que sólo las fundaciones de ámbito de la Comunidad Autónoma de Cataluña deberán presentar los dos nuevos estados financieros: Estados de Cambios en el Patrimonio Neto y Estado de Flujos de Efectivo. Las cuentas anuales del resto de fundaciones estarán integradas por: Balance, Cuenta de Resultados y Memoria.
- Los modelos de balance y cuenta de resultados normales y abreviados, serán con carácter orientativo los establecidos por el ICAC.
- No se ha publicado un modelo oficial de memoria, pero se establece que deberá incluirse la información exigida por el nuevo PGC 2007, la información específica prevista por el RD 776/1998 y la requerida, en su caso, por la normativa sustantiva que les resulte de aplicación.”

Las normas contables vigentes desarrollan en la parte dispositiva gran parte de la regulación contenida en el PGC, el PGC de Pymes y los criterios específicos de las microempresas y al igual que la adaptación sectorial al PGC de 1990, el RD 1491/2011 es de aplicación obligatoria para todas las fundaciones de competencia estatal. Estas entidades pueden aplicar voluntariamente el PGC de Pymes como norma subsidiaria en los mismos términos que las sociedades mercantiles, siempre que se registre una diferencia en los requisitos exigidos para la aplicación de los criterios específicos de microentidades. A tal efecto, se deben cumplir en cada fecha de cierre, durante dos ejercicios consecutivos, dos de los tres límites fijados para la definición de microentidades en el artículo 25.4 de la Ley 50/2002 y en la disposición adicional tercera del RD 1497/2003, de 28 de noviembre por el que se aprueba el Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones. Se asegura así la coherencia entre la normativa contable y la sustantiva ( Andrade, J. y otros, 2012).

Las actuales normas contables mantienen la estructura en cinco partes del PGC: marco conceptual, normas de registro y valoración, cuentas anuales, cuadro de cuentas y definiciones y relaciones contables siendo las dos últimas de aplicación

facultativa, salvo cuando recojan criterios de registro y valoración (Rodríguez, F. 2012).

Las cuentas anuales, que comprenden el balance, la cuenta de resultados y la memoria, forman una unidad, deben ser redactadas con claridad y mostrar la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y de los resultados de la fundación.

La memoria, además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá las actividades fundacionales, los cambios en sus órganos de gobierno, dirección y representación, así como el grado de cumplimiento del plan de actuación, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas, los convenios que, en su caso, se hayan llevado a cabo con otras entidades para estos fines, y el grado de cumplimiento de las reglas establecidas en el artículo 27 de la presente Ley.

Las actividades fundacionales figurarán detalladas con los requisitos que reglamentariamente se establezcan. Igualmente, se incorporará a la memoria un inventario de los elementos patrimoniales, cuyo contenido se desarrollará reglamentariamente.

Dentro del marco conceptual la principal diferencia (ver cuadro 10), se refiere a los documentos que integran las cuentas anuales: el balance, la cuenta de resultados y la memoria. Se continúa así con lo establecido en la Ley 50/2002 y en el Real Decreto 1740/2003, que no contemplan el estado de cambios en el patrimonio neto y el estado de flujos de efectivo. Este último pasa a estar integrado en la Memoria. Asimismo, el estado de cambios en el patrimonio neto se presenta de forma resumida en la cuenta de resultados, como prolongación de la misma, mostrando el resultado global o total de la misma.

Cuadro 10. Diferencias Marco Conceptual.

- Cuentas anuales en el PGC	- Cuentas anuales de entidades sin fines lucrativos (RD 1491/2011)
- Balance	- Balance
-Cuenta de pérdidas y ganancias	- Cuenta de resultados (incluye información sobre cambios en el patrimonio neto)
- Estado de cambios en el patrimonio neto	-Memoria (incluye el estado de flujos de efectivo en una nota)
-Estado de flujos de efectivo	
- Memoria	

Fuente: Andrade, J.M. y otros. 2012

Así, afirma Andrade, J. y otros (2012) la cuenta de resultados se conforma como una cuenta de variaciones patrimoniales, dado que las ESFL no deben ser juzgadas a partir de la noción de resultado de las entidades con ánimo de lucro, sino en función de su capacidad para realizar las actividades que les sean propias, de acuerdo con el patrimonio de que dispongan, debiendo informar de su variación interanual.

El modelo propuesto en las normas contables de las ESFL, no obstante, mantiene la obligación de informar separadamente de los ingresos y gastos y de los elementos patrimoniales afectos a las actividades de carácter mercantil, lo que en la práctica puede resultar arbitrario; frente a la alternativa de considerar que una entidad que se defina como no lucrativa registra en todo caso operaciones lucrativas, sin perjuicio de que se asegure que su excedente no será objeto de reparto, sino que se reinvertirá íntegramente (Larriba, A. 2011).

Resulta pues conveniente definir el concepto de excedente del ejercicio, entendido como la diferencia entre los ingresos y los gastos devengados en el período en que se refieren las cuentas anuales, salvo que deban contabilizarse en el patrimonio neto. Esta matización tiene su importancia por las implicaciones que el excedente tiene en el cumplimiento de las obligaciones derivadas de la aplicación de las normas sustantiva y fiscal a efectos de aplicar las reglas que permiten comprobar el grado de cumplimiento de fines fundacionales (Socías, A. 2013).

Otra diferencia a señalar en el marco conceptual está en la definición del activo que incorpora una redacción acorde con las características de los bienes que poseen las ESFL y que, con frecuencia, no se poseen para obtener beneficios o recursos económicos en el futuro, sino para la generación de rendimientos aprovechables en su actividad futura, cuando el bien o derecho incorpora un potencial de servicio para los usuarios o beneficiarios de la entidad, aunque no genere flujos de efectivo (Andrade J. y otros, 2012).

Con carácter general, las ESFL deberán formular un balance, una cuenta de resultados y una memoria en formato normal. Sin embargo, cuando las entidades puedan formular el balance y memoria en el modelo abreviado, u opten por aplicar el PGC de Pymes, no tendrán obligación de suministrar en la memoria información sobre los flujos de efectivo. Además para las microentidades se contempla un modelo simplificado de memoria.

En lo que respecta al contenido de la memoria, las fundaciones de competencia estatal deben dar información sobre las actividades desarrolladas en cumplimiento de los fines propios, el grado de cumplimiento del plan de actuación, los recursos empleados en la actividad, su procedencia, el número de beneficiarios de cada una de las actividades desarrolladas, los convenios suscritos con otras entidades, los cambios en el órgano de gobierno, un inventario de elementos patrimoniales y otros datos requeridos por su normativa sustantiva. Esta información se incluye en una nota de la memoria denominada “Actividad de la entidad. Aplicación de elementos patrimoniales a fines propios. Gastos de administración” (Andrade, J. y otros, 2012).



La memoria, al igual que ocurre con el PGC, adquiere mayor relevancia en la adaptación que en su antecedente inmediato. Incorpora apartados destinados a facilitar información sobre las siguientes materias: bienes integrantes del patrimonio histórico, usuarios y otros deudores de la actividad propia, beneficiarios y acreedores, memoria de actividades, aplicación de elementos patrimoniales a fines propios, gastos de administración, e inventario. Debe destacarse que las entidades que realicen actividades propias conjuntamente con actividades económicas/mercantiles, deberán incorporar al modelo de memoria que utilice un nuevo apartado denominado “Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil” donde se concreten los elementos y operaciones afectados por esa actividad (Larriba, A. 2011).

Cabe resaltar que si bien en la memoria se recoge información relevante para verificar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos indicando las causas de las desviaciones, nos encontramos con que el plan de actuación no forma parte de las cuentas anuales. No obstante es uno de los documentos exigidos por la normativa contable, entendemos que por su carácter singular de formato presupuestario.

### 2.3.3. RÉGIMEN FISCAL DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS.

Las fundaciones y el conjunto de las ESFL se encuentran todas ellas afectadas por un régimen fiscal especial, regulado en la Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de régimen fiscal de entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo.

Como norma general, las fundaciones y entidades asimiladas que persigan unos fines de interés general y que destinen al menos el 70% de las rentas e ingresos al cumplimiento de los fines de interés general, que la Ley ha determinado y que pretende proteger, podrán acogerse a un régimen especial.

Además, se exige que estén inscritas en el Registro o Protectorado correspondiente, que cumplan las obligaciones contables previstas en el Plan General de Contabilidad,

específico para este tipo de entidades, que rindan cuentas al organismo o protectorado correspondiente y que elaboren anualmente una memoria económica atendiendo a un esquema prefijado.

En referencia al Impuesto de Sociedades, frente a una tributación general de las entidades mercantiles del 30%, o en algunos supuestos del 25-30%, las fundaciones no tributarán por el Impuesto de Sociedades por las rentas que provengan de las actividades de interés general, y gozarán de un tipo de gravamen reducido, del 10%, para el resto de rentas que se consideren que no provengan de actividades de interés general.

En lo que se refiere a los impuestos locales está prevista una exención del Impuesto sobre los Bienes Inmuebles de los que sean titulares las fundaciones, siempre que desarrollen actividades económicas “protegidas” (Gutierrez Viguera, M., 2012).

También se encuentran exentas del Impuesto sobre Actividades Económicas las actividades de interés general propias de las fundaciones. Tampoco tributan por el Impuesto sobre el Incremento del Valor de Terrenos de Naturaleza Urbana, por las cantidades devengadas por este impuesto que corresponda a la fundación y entidad asimilada.

Por otro lado hay que tener en cuenta el tratamiento fiscal que reciben las personas físicas y entidades que realizan donativos, donaciones o aportaciones a las primeras. Así, entre otros, los donativos y donaciones dinerarios de bienes o derechos que realicen las personas físicas serán deducibles de la cuota del Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas hasta el límite que la normativa prevé. Asimismo, los sujetos pasivos del Impuesto sobre Sociedades podrán deducirse de la cuota del impuesto dentro de los límites previstos por la normativa.

Además de los mencionados “Régimen fiscal especial para las Fundaciones y entidades asimiladas” y al “Régimen fiscal de los donativos, donaciones y aportaciones a estas entidades”, siguiendo la denominación empleada por la Ley de tratamiento fiscal de estas entidades, encontramos tratamientos fiscales diferenciadores en otras formas de mecenazgo que alcanzan a las Fundaciones. Así, la

Ley recoge los llamados “Convenios de colaboración empresarial en actividades de interés general”, “Gastos en actividades de interés general” y “Programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”.

Se entiende por convenios de colaboración empresarial los compromisos, por escrito, de las fundaciones y entidades asimiladas, a difundir, por cualquier medio, la participación del colaborador en dichas actividades, a cambio de una ayuda económica de éste.

Por su parte, se entiende por gastos en actividades de interés general los que se realicen directamente por las personas físicas y jurídicas para los fines definidos como de interés general. Serán deducibles estos gastos en la base imponible de sus impuestos directos –Impuesto sobre la Renta de las Personas Físicas e Impuesto sobre Sociedades-, pero serán incompatibles con los demás incentivos fiscales previstos para las fundaciones y entidades asimiladas (Amado, J. 2007).

Por último, se entenderá por “programas de apoyo a acontecimientos de excepcional interés público”, cuando a través de ley se califiquen como acontecimientos de excepcional protección, disponiendo de un régimen fiscal específico y diferenciado.

En cuanto al tratamiento fiscal previsto para las fundaciones que desarrollan su actividad a nivel internacional, su situación es muy compleja debido a la coexistencia de varias leyes diferentes y barreras fiscales derivadas de ello. No obstante, las fundaciones, cada vez más, trabajan sobrepasando las fronteras de un determinado país. La Comisión Europea trabaja en la elaboración de un Estatuto de Fundación Europea que facilite dichas actividades transfronterizas cuya importancia señalo Van Rompuy, Presidente del Consejo Europeo, en el transcurso de la “Semana de Fundaciones”<sup>7</sup> celebrada en Bruselas en junio de 2010, valorando el impacto en el conjunto de los Veintisiete, en unas 110.000 organizaciones en todo el territorio, que de forma colectiva invierten hasta 150.000 millones de euros, y generan cerca de 1 millón de empleos.

---

<sup>7</sup> [www.efc.be/News/PressCornerDocuments/Press%20clippings/elfaro.pdf](http://www.efc.be/News/PressCornerDocuments/Press%20clippings/elfaro.pdf)

### **3. LA MEDICIÓN DEL RENDIMIENTO DE LAS ESFL.**

#### **3.1. POR QUÉ EVALUAR EL DESEMPEÑO Y/O RENDIMIENTO.**

El objetivo de las ESFL, como hemos mencionado anteriormente, es proporcionar servicios sin tener como objetivo principal la obtención de beneficios económicos, siendo éstos sólo un medio para realizar más actividades, proyectos o servicios. La ausencia de ánimo de lucro de estas entidades plantea distintas cuestiones en cuanto a su gestión y a la información sobre la actuación de la entidad y el desempeño de sus responsabilidades por parte de los gestores.

La información reclamada acerca de la actividad de una fundación se dirige de forma muy concreta al grado de consecución de los objetivos que se habían previsto alcanzar y al origen de las desviaciones apreciadas, así como a las condiciones existentes para su continuidad futura y a la capacidad para afrontar o llevar a cabo otros proyectos futuros (Breul, J. 2009).

A lo largo de este trabajo nos referiremos al desempeño de forma indistinta mediante el término rendimiento o mediante el vocablo inglés *performance*. Según la Real Academia Española el desempeño se refiere a “actuar, trabajar, dedicarse a una actividad”, lo cual nos da una idea de lo que perseguimos, pero que exige un desarrollo conceptual más amplio cuando nos referimos a la gestión de las entidades no lucrativas. Una definición general de evaluación de la *performance*, es la siguiente “son medidas que describen como y cuán bien se están desarrollando los objetivos de un programa, un proyecto y/o la gestión de una entidad.” Dicha definición implica que la evaluación en sí misma es una parte del problema y los niveles esperados de rendimiento o metas a lograr son otra parte (Shultz, J. 2010)

Entendemos por evaluación del rendimiento de una EFSL, aquella dirigida a pronunciarse sobre los resultados en el cumplimiento de objetivos generales de la ESFL. Ahora bien, los objetivos a los que nos referimos pueden muy diversos. Incluyen, en primer lugar, tanto objetivos financieros como no financieros. En

segundo lugar, incluyen tanto objetivos intermedios –p.ej. maximizar la captación de fondos, minimizar los gastos de administración, aumentar el número de voluntarios, gestionar de modo eficiente los recursos financieros, fidelizar a los donantes, satisfacer a los usuarios-, como el objetivo último de la ESFL que no es otro que dar cumplimiento a su misión. El desempeño o performance de una ESFL es por lo tanto un concepto multidimensional. Si los indicadores de eficiencia se refieren a la productividad de los recursos o inputs, por evaluación de la eficacia de una ESFL nos referimos al grado de cumplimiento de dichos objetivos. El término “effectiveness” en la literatura anglosajona suele referirse específicamente a la dimensión de performance que se refiere al grado de cumplimiento de la misión (objetivo último) de la ESFL (Liket, y otros, 2014). Este tipo de evaluación requiere integrar metodologías de tipo cuantitativo y cualitativo, indicadores financieros y no financieros.

La evaluación de la actividad de las fundaciones, por el efecto que tiene sobre los donantes particulares y sobre las instituciones gubernamentales generadoras de las subvenciones públicas y las exenciones fiscales, se configura por tanto como una prioridad frente a la Sociedad. La exigencia por optimizar los niveles de desempeño en el uso de los recursos, así como generar y fortalecer los mecanismos de rendición de cuentas hacia los ciudadanos y los grupos de interés que rodean la actividad no lucrativa son motivos más que suficientes para impulsar el desarrollo de la evaluación del rendimiento en las ESFL (Thornton, K. 2010).

Por evaluación de programas o proyectos entendemos aquella dirigida a evaluar los impactos o resultados de una intervención directa sobre una realidad social. El uso de su información se utilizará en decisiones que tienen que ver con la mejora en el funcionamiento de los programas o proyectos y en el impacto hacia la población objetivo (Hatry, H. 2006 ).

Los sistemas de información de las ESFL deben proporcionar información relevante a todos aquellos que aportan recursos. Entre los que aportan recursos hay que diferenciar los acreedores comerciales o financieros de todos aquellos que aportan recursos sin finalidad lucrativa.

Los que contribuyen aportando fondos sin ánimo de lucro, requieren información sobre la eficacia y eficiencia con la que se han gestionado los recursos que han facilitado. El presupuesto y su liquidación son los instrumentos que a priori la dirección puede utilizar para ofrecer esta información.

El interés de los acreedores es evaluar si la entidad puede generar flujos de tesorería suficientes para atender sus compromisos de pago. Con el balance, la cuenta de resultados y la memoria se obtendrá esta información.

Hay un tercer grupo de usuarios que son los beneficiarios de los servicios de las ESFL, que pueden ser financiadores o no de recursos, en función del tipo de ESFL de que se trate. En este caso las cuentas anuales y la memoria pueden informar de la capacidad de la entidad para seguir prestando los servicios.

Todos estos instrumentos permiten conocer a la entidad a nivel económico, por ejemplo, su nivel de solvencia, endeudamiento o bien la rentabilidad de sus actividades. Pero paralelamente, la ESFL precisa disponer de información de la organización a nivel social. El gran reto de estas organizaciones consiste en transformar su misión en resultados concretos y verificables (Colegio Economistas 2012).

Los sistemas de evaluación de resultados, cuando existen en las fundaciones, suelen estar orientados a "outputs" (unidades de servicio, actividades, proyectos), y en menor medida a verdaderos resultados u "outcomes" (cambios directos en personas, organizaciones, entorno y sistemas e instituciones sociales; incluido el valor aportado a los beneficiarios). Muy pocas fundaciones intentan siquiera evaluar su impacto, definido como los efectos últimos de su actividad que resultan en cambios duraderos en personas, organizaciones, entorno y sistemas e instituciones sociales (Liket, y otros, 2014).

### 3.2. RAZONES Y BENEFICIOS DE LA EVALUACIÓN.

Las razones para fomentar la evaluación responden a la necesidad de la

implementación de un conjunto de buenas prácticas que fomenten una cultura de evaluación en el interior de las entidades y de la Sociedad en su conjunto (Holman, A. y otros 2004). Algunas conclusiones a este respecto en los países de la OCDE se destacan en el cuadro siguiente.

El apoyo a un proceso de evaluación queda demostrado a través de la voluntad de los patronos, directivos y organismos administrativos (Proteccionados, Ministerios vinculados) por hacer un uso efectivo de las recomendaciones de política de control surgidas en la legislación correspondiente.

La demanda por evaluación necesita ser generada, especificada y articulada por actores internos y externos. Una evaluación sin un “propietario” o *stakeholder* es poco probable que tenga algún efecto. Las barreras institucionales a la evaluación como la resistencia interna, pueden ser reducidas a través de la participación y consulta abierta, creando la confianza entre las partes (Epstein, M. y otros, 2009).

Al centrarnos sobre el rendimiento analizado desde el punto de vista de los resultados finales o impacto de la acción de la entidad en el cumplimiento de su misión, se asume que la evaluación se relaciona estrechamente con el proceso de planificación y programación. En este sentido la posibilidad de pronunciarse sobre los resultados (lo que se logró), acepta la existencia de objetivos (lo que se esperaba lograr), los cuales deben ser establecidos en términos de metas concretas posibles y susceptibles de ser medidas.

La medición del rendimiento es parte de un proceso amplio de planificación, que implica preguntarse cuál es la misión, o quiénes somos, dónde queremos ir, cómo podemos y finalmente buscar mecanismos para saber si hemos llegado al objetivo.

El por qué la evaluación importa y su principal utilidad tiene que ver con que a partir de datos fiables sobre los resultados se abre la posibilidad de informar y rendir cuenta a los interesados sobre el uso de los recursos y el grado de obtención de los objetivos propuestos. Otra perspectiva sobre la importancia de la medición de la gestión es que ésta hace posible la rendición de cuentas a supervisores, grupos de

interés relevantes y sociedad en general (Henderson, D. 2002).

Los beneficios de la evaluación a través del análisis de la performance son múltiples, entre los que destacamos los siguientes (Holman, A. y otros, 2004):

- Apoyo al proceso de planificación (definición de objetivos y metas) y de formulación de políticas de mediano y largo plazo.
- Posibilita la detección de procesos o áreas de la institución en las cuales existen problemas de gestión tales como: uso ineficiente de los recursos, demoras excesivas en la entrega de los productos, asignación del personal a las diferentes tareas, etc.
- Posibilita a partir del análisis de las desviaciones entre lo realizado y lo programado, hacer ajustes en los procesos internos y corregir procedimientos eliminando tareas innecesarias o repetitivas, trámites excesivos o métodos poco útiles entre el quehacer de la entidad y sus objetivos prioritarios.
- Permite fundamentar la asignación de los recursos disponibles en base a los indicadores de lo realizado.
- Establece mayores niveles de transparencia respecto del uso de los recursos y sienta las bases para un mayor compromiso con los resultados por parte de los directivos y los niveles medios de la organización.

En el ámbito de las empresas públicas donde la práctica de la evaluación del desempeño está más extendida, Weiss, C. (1998) señala al menos 5 beneficios para la toma de decisiones:

- a) realizar correcciones tempranamente de aspectos claves del proceso, tales como clientes a los que va dirigidos, aspectos organizacionales relativos a los equipos internos, etc.,
- b) continuidad, expansión o institucionalización de un programa, o recorte, finalización o abandono de éste
- c) probar nuevas ideas para el programa
- d) elegir entre dos o más alternativas diferentes, como currículos, seguros de salud, etc., en la idea de encontrar las mejores alternativas para llegar a los resultados finales,



- e) decidir si se continúa con la financiación del programa.

### 3.3. DIFICULTADES DE LA EVALUACIÓN.

En el ámbito no lucrativo el tema de la evaluación cobra una importancia mayor en la medida en que a diferencia del sector privado los parámetros para identificar el cumplimiento de objetivos requieren construir medidas explícitas de lo que se considera un buen resultado. Las entidades no lucrativas, no cuentan con la “última línea del balance” que tienen las organizaciones lucrativas a través de los beneficios o pérdidas de su gestión. En efecto, la justificación de la existencia de esa entidad viene dada por un propósito altruista y de bien social, que la faculta a realizar dicha producción de bienes y servicios. Sin embargo a diferencia del sector privado, las instituciones no lucrativas se enfrentan a un conjunto de dificultades para precisar e identificar claramente el tema del mandato, los usuarios y los parámetros con los cuales se juzgará su buen o mal desempeño (McDavid, J. y otros, 2006).

Entre las dificultades más relevantes de la práctica evaluadora en las ESFL se mencionan:

- Ambigüedad de los objetivos que tienen que cumplir, dada su relación con los valores y preferencias de los diferentes stakeholders o grupos de interés (donantes, patronos, beneficiarios, etc.).
- Escasa precisión de los productos relevantes o estratégicos (aquellos que son los necesarios para cumplir con la Misión), dándose el caso que se producen bienes y servicios no relacionados con el quehacer relevante de la entidad.
- No existe claridad de quiénes deben responder por los resultados.
- No se establecen las consecuencias de un buen o mal resultado, haciendo que la evaluación muchas veces sea un ejercicio inútil.

Además existen un conjunto de dificultades metodológicas y complejidades que obstaculizan un desarrollo mayor de la medición de resultados finales o de impacto, entre las que destacan las siguientes:

- La propia definición o establecimiento de lo que se espera por resultado final o impacto y cómo la intervención contribuirá a dicho resultado. Por ejemplo,

¿cómo se puede conceptualizar operativamente la “calidad de vida”, o la “seguridad para la población”?

- La dificultad de aislar los factores externos que inciden también en los resultados finales que son objeto de la intervención de la organización o de los programas, tales como “mejora de la calidad de vida”, “disminución de la polución ambiental”, etc.
- Los efectos a largo plazo de los programas que en general van más allá del plazo en que se solicita la evaluación.
- Los costes de la evaluación, dado que en general requiere del establecimiento de metodologías más sofisticadas, tales como establecimiento de grupos de control, encuestas de opinión, etc
- La elaboración de un indicador o un conjunto de ellos requiere la obtención de los datos necesarios. La obtención de datos puede presentar dificultades por razones diversas.
- Otra dificultad para la construcción de indicadores es la que se deriva de la intangibilidad del tipo de producción como por ejemplo la actividad artística, las investigaciones, etc.

El coste de las evaluaciones tampoco es una barrera baladí. En los EE.UU. las ESFL dedican típicamente menos del 2% de su presupuesto a la evaluación de desempeño, y muy pocas tienen empleados dedicados a la materia a tiempo completo. Solo una minoría recibe donaciones de fundaciones que incluyen una partida presupuestaria para evaluar los efectos del programa financiado (CEP, 2015).

Por último, el éxito de las ESFL tiende a medirse por el nivel de satisfacción que la organización obtiene con su actividad en la cobertura de las necesidades de sus usuarios. Por ello, los objetivos tangibles deben ser medidos con una orientación hacia los clientes y usuarios y, también hacia los trabajadores y voluntarios. Las consideraciones financieras pocas veces serán el objetivo primordial para las ESFL (Rey, y otros, 2013).

### 3.4. PERFORMANCE FINANCIERA VS PERFORMANCE GLOBAL.

Los retos de gestionar una ESFL son a menudo muy diferentes de aquellos de una lucrativa. En las organizaciones lucrativas la misión está clara y el objetivo final es el rendimiento financiero (beneficio). Por su parte, las ESFL no siempre logran formular ni desarrollar su misión en una manera sencilla y medible. Y incluso una vez alcanzada es difícil de medir (Epstein, M. y otros, 2009).

No obstante y siguiendo a Epstein, M. (2009) entre entidades lucrativas (EL) y ESFL encontramos alguna similitud, además de diferencias, en la Contabilidad (Cuadro 11) que pueden ser de utilidad en el análisis financiero de las ESFL.

Cuadro 11: Principales diferencias entre la contabilidad en EL y ESFL

FOR-PROFIT ACCOUNTING	NONPROFIT FUND ACCOUNTING
<ul style="list-style-type: none"><li>• Matches revenues and expenses to produce a going-concern profit number</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• No going-concern profit numbers</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Balance sheet historic cost (assets, land, and physical assets) may be understated</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Balance sheet historic cost (assets, land, and physical assets) may be understated</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Funds flow is easy to understand</li><li>• Organization viability highlighted</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Transfers between funds obscure organization viability</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Full accrual accounting</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• No depreciation mandated</li><li>• Many accruals optional</li><li>• Legally mandated for gift compliance</li><li>• Highlights restrictions in redeployment of funds</li></ul>
<ul style="list-style-type: none"><li>• Meaning of numbers generally understood by financial community</li></ul>	<ul style="list-style-type: none"><li>• Meaning of numbers generally not comprehended by boards</li></ul>

Fuente: Epstein, M. y otros (2009)

Los tradicionales métodos de valoración se centran en aspectos fáciles de cuantificar como el ajuste al presupuesto, los fondos captados, o el ratio de gastos sobre fondos captados, generalmente en comparación con otras ESFL o con ejercicios anteriores de la propia entidad. Pero el principal interés de un fundador, un donante, miembros del patronato, la Sociedad, o cualquier otro stakeholder consistirá en saber si la ESFL ha logrado su Misión. Para ser capaces de medir ese logro se

requieren una Misión y estrategia claramente definidas, además de indicadores de impacto social, indicadores de participación de los socios, y otras medidas de rendimiento no financiero (adicionalmente a los relevantes parámetros financieros) que valoren el éxito de la estrategia en términos de eficacia. Estas a menudo no se dan.

Tradicionalmente, fundadores, donantes, gestores y otros interesados vienen usando datos financieros para evaluar a las ESFL. Aunque esta información es muy importante, ella por sí sola no proporciona una completa información sobre el rendimiento de la organización (Andrés, P. 2004). Por consiguiente, el desarrollo de sistemas y medidas de evaluación del rendimiento no financiero de las ESFL es desesperadamente necesario para valorar la eficacia del desempeño de estas entidades y para planificar su actividad, además de para fortalecer su legitimidad ante la sociedad en general.

Los gestores de las ESFL tienen la responsabilidad fiduciaria de gestionar eficientemente los recursos proporcionados por los donantes y socios y actuar como administradores de esos recursos. Pero ellos son además responsables del rendimiento global de la ESFL, esto es, de en qué medida son eficaces o cumplen su misión. Por esta razón ellos deberían además medir si la entidad está usando el dinero donado efectiva y éticamente para lograr su Misión (Epstein, M. y otros, 2009).

No obstante, las valoraciones del rendimiento financiero son importantes. No sólo porque sean de fácil elaboración, sino porque proporcionan una valiosa información sobre:

- la eficiencia en el gasto de los recursos valorables.
- costes incurridos.
- crecimiento de los ingresos.
- como son de financieramente rentables los programas desempeñados.

Un ejemplo de indicadores de la denominada performance financiera lo podemos comprobar en el cuadro 12.

Cuadro 12: Ejemplos de indicadores de Performance financiera en ESFL.

CATEGORY	PERFORMANCE MEASURES
Administrative efficiency	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Administrative expenses divided by total expenses</li> <li>• % of revenues spent on administrative expenses</li> </ul>
Program efficiency	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Program support or charitable commitment (% of total expenses spent directly for the charitable purpose)</li> <li>• Program expenses divided by total expenses</li> <li>• Growth of program expenses</li> <li>• Current spending factor (total expenses divided by total revenues)</li> <li>• Program output index (number of units of actual physical output divided by total program expenses)</li> <li>• Productivity rate (outputs divided by inputs)</li> </ul>
Fundraising efficiency	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % of donations left after subtracting the cost of getting them</li> <li>• % of revenues spent on fundraising expenses</li> <li>• Fundraising expenses divided by total expenses</li> <li>• Donor dependency (operational surplus subtracted from donations, divided by donations)</li> </ul>
Other financial performance measures	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Revenue growth</li> <li>• Working capital ratio (working capital divided by total expenses)</li> </ul>

Fuente: Epstein, M. y otros (2009)

Una elección inapropiada de los indicadores puede esconder comportamientos poco éticos que lleven a pérdidas considerables de valor en términos de reputación, donaciones y confianza. Es por ello que el sistema de medición de rendimiento necesita asegurar que el impacto de comportamientos fraudulentos está medido y valorado.

La realización de dicho proceso requiere como hemos mencionado de una adecuada planificación y una ejecución de los programas en línea con los objetivos de la misión. Para su correcta medición se necesitan recursos o una organización sectorial que facilite dicha tarea lo cual no se produce dadas la diversidad de actividades desarrolladas y la heterogeneidad de tamaños y capacidades.

### 3.5. EFICACIA Y EFICIENCIA.

En el caso de la evaluación de las ESFL, el propósito es una combinación entre el apoyo a la toma de decisiones de estrategias para lograr mejores resultados, gestionar eficaz y eficientemente sus procesos, la rendición de cuentas a usuarios y diferentes grupos de interés, y el apoyo para fines de formulación presupuestaria, asignando recursos al cumplimiento de objetivos.

AECA considera eficacia como la capacidad para conseguir los objetivos previstos y la eficiencia como la cualidad de conseguir lo esperado, midiendo el resultado en función de los medios empleados (AECA, doc. 16, 2000).

En este contexto la eficiencia se refiere a la habilidad para desarrollar una actividad al mínimo coste posible, en tanto que la eficacia mide si los objetivos predefinidos para la actividad se están cumpliendo. En el caso específico de las ESFL, el concepto de eficacia remite al cumplimiento del objetivo último de estas organizaciones, que es precisamente su misión de interés general. Además de estas dos dimensiones del desempeño operativo, hay que incorporar los criterios de desempeño presupuestario, focalización y calidad en la prestación de los servicios prestados.

Un aspecto problemático en el sector no lucrativo es que, al no poder utilizar medidas de eficiencia parcial tales como rentabilidad o indicadores sobre la capacidad para compensar a los accionistas, se hace necesario establecer algún indicador que, siendo homogéneo y comparable, proporcione a los donantes información útil para evaluar las operaciones de las ESFL, es decir, una vez el donante ha tomado la decisión de realizar una contribución concreta a una cierta causa, cómo determina que entidad va a realizar un mejor aprovechamiento de sus recursos para elegir a cuál de todas ellas destinará su donación. Como las medidas financieras, tan al uso en las empresas, parece que no tienen mucho sentido por las características especiales de estas organizaciones, la eficacia (el grado o medida de cumplimiento de la misión de la ESFL) se ha convertido en el indicador más utilizado para medir el desempeño dentro del sector no lucrativo, aunque es una cuestión que aún está lejos de consolidarse y sobre la que no se ha llegado a ningún

acuerdo entre académicos y profesionales (Connolly, T. y otros, 1980).

La eficiencia es definida por Parsons, L. (2003) como el grado en el que una entidad no lucrativa dedica los recursos disponibles a su misión, esto es, muestra el porcentaje medio que de cada donación llega a los beneficiarios de la organización. La eficiencia remite fundamentalmente a la productividad de los recursos o inputs de la organización.

Entre las medidas que se utilizan en la literatura para medir la eficiencia - tipificación derivada del método desarrollado por Charnes, Cooper y Rhodes (1978), se pueden citar (Gonzalez Sanchez, M. y otros, 2007):

- Precio: definido como el coste que tiene para un donante adquirir una unidad monetaria de output para los beneficiarios de la entidad. Sin tener en cuenta la deducción fiscal, se mide como la inversa del porcentaje de gastos dedicados a proyectos.
- Ratio de Proyectos: Algunos autores la utilizan como alternativa al precio, estando definido como el porcentaje que representan los gastos en proyectos sobre los gastos totales, afirmando el primero de estos autores que esta medida puede indicar la estrategia de captación de fondos de la ESFL. Una medida muy similar ampliamente utilizada es la denominada eficiencia asignativa que calcula el porcentaje que representan los gastos en proyectos sobre los ingresos totales de la entidad.
- Eficiencia Técnica o ratio de Gastos de administración: definido como el porcentaje que representan los gastos de administración sobre los gastos totales. Ciertos autores emplean una medida similar que consiste en excluir de los gastos totales los costes de captación de fondos.

Estos indicadores, por su simplicidad, facilidad para obtener la información y posibilidades que dan de realizar comparaciones homogéneas entre entidades, son muy utilizados, tanto por los donantes a la hora de decidir a qué organizaciones realizar su donación, como por las propias entidades para transmitir al conjunto de la Sociedad una imagen de transparencia y cumplimiento de su misión que se traduzca en una mayor captación de fondos.

Sin embargo, estas formas de medir la eficiencia, si se observa con detenimiento, están muy relacionadas, siempre que los ingresos y gastos totales del ejercicio coincidan, ya que el precio es la inversa del ratio de proyectos, y la eficiencia técnica es la complementaria del ratio de proyectos (Gonzalez, M.J. 2008).

En función de estos indicadores, la principal preocupación del donante es el porcentaje de gastos que se dedica a proyectos, puesto que determina la parte de la donación que tiene una aplicación efectiva sobre los beneficiarios. De hecho, la mayor parte de los donantes institucionales cuando prestan financiación a un proyecto establecen de antemano el porcentaje máximo que pueden representar los gastos que no son directamente imputables al proyecto, es decir, fijan el ratio de gastos de administración al que tiene que ajustarse la entidad para obtener los fondos y garantizarse así un empleo eficiente de los recursos.

Junto con la eficiencia, los donantes también valoran otros aspectos como la estabilidad, definida por Parsons, L. (2003) como la capacidad de la entidad para continuar operando en el futuro. Con ella se valoran si los activos son superiores a las obligaciones contraídas, así como los compromisos financieros futuros de la entidad y su capacidad para cumplir sus obligaciones. Valoración que se combina con indicadores de vulnerabilidad financiera de las ESFL para los que se han propuesto la adecuación de los capitales propios, la concentración de ingresos, el margen operativo o el nivel de gastos administrativos.

Sin embargo, sin dejar de reconocer la importancia que tiene la subsistencia futura de la entidad, para el donante tiene mayor importancia el empleo que se vaya a hacer de los recursos en el momento presente que la continuidad de la organización, por ello el indicador más utilizado es el de la eficiencia. Dentro de ésta, las medidas más utilizadas son la eficiencia asignativa y la técnica.

Pero la valoración de la eficiencia global presenta serias dificultades. La primera es establecer un estándar que se considere adecuado para establecer comparaciones con los valores obtenidos en la realidad y la segunda, en contextos organizativos con



múltiples objetivos, factores y outputs, se plantea el problema de medir la eficiencia con una precisión adecuada, al valorar simultáneamente todas las dimensiones, lo que en algunos casos se ha solucionado asignando ponderaciones a los distintos factores y en otras muchas ocasiones mediante la integración de los distintos factores en los conocidos cuadros de mando.

### 3.6. LA EVALUACIÓN DE LAS TRES “E”.

El primer paso para una ESFL al establecer la valoración de la gestión es identificar las áreas claves de Performance para la organización.

Dos áreas claves de evaluación como hemos comentado, son la eficacia en la prestación de los servicios y la eficiencia en la organización o el “uso eficiente de los recursos para lograr los resultados de los programas”.

Medidas de eficacia –por ejemplo, rentabilidad, cuota de mercado, etc- y de eficiencia –costes variables, productividad- son de extendida aplicación en el sector “lucrativo”. Pero estas mismas medidas que pueden ser de gran utilidad a las ESFL no son las más apropiadas para valorar su actividad por su carácter exclusivo de corte financiero (AECA, doc.16, 2000). Como hemos visto, el concepto de eficacia en las ESFL suele remitir al grado cumplimiento de sus objetivos, incluida la misión de interés general. Medirlo requiere otro tipo de indicadores. Conseguirlo requiere de eficacia en la consecución de otros objetivos intermedios, tanto financieros como no financieros.

Un refinamiento de esta clasificación podría ser el siguiente desglose en las siguientes cinco áreas:

- Los resultados alcanzados por la organización en la consecución de su misión.
- La eficacia en la planificación estratégica, estructural y financiera.
- La capacidad de la organización de alcanzar la estabilidad financiera.
- La eficiente distribución y uso de los recursos del capital.
- Uso y desarrollo de los recursos humanos.

Aunque la evaluación y el control de la medición de la Performance varia de unas ESFL a otras, algunos factores son de aplicación común y las organizaciones deberían considerar la aplicación integral del análisis de las tres “E”:

- Eficacia, que se refiere a si la organización alcanza sus objetivos ¿Hizo la ESFL aquello que estaba previsto?
- Economía, relativo a si la organización asignó sus recursos adecuada y razonablemente.
- Eficiencia, que se refiere a lo que la organización logra o alcanza o ¿Cómo de bien ha utilizado la organización sus recursos?

Bonnefoy, J. y otros (2005) añade el indicador de Calidad de forma separada del indicador de Eficacia, que en muchos manuales se considera una característica del mismo. Así, los define como:

- Eficacia: cuál es el grado de cumplimiento de los objetivos, a cuántos usuarios o beneficiarios se entregan los bienes o servicios, qué porcentaje corresponde del total de usuarios.
- Eficiencia: cuál es la productividad de los recursos utilizados, es decir cuántos recursos se utilizan para producir un determinado bien o servicio.
- Economía: cuán adecuadamente son administrados los recursos utilizados para la producción de los bienes y servicios.
- Calidad: cuán oportunos y accesibles a los usuarios son los bienes y servicios entregados.

A su vez las tres dimensiones del desempeño según la UK Audit Commission<sup>8</sup> son definidas de la siguiente manera:

- Economía: adquisición adecuada de recursos materiales, humanos en calidad, cantidad y al menor costo.
- Eficiencia: producción de la máxima cantidad de *outputs* (productos) para un conjunto dado de recursos o el uso de mínima cantidad de recursos para la provisión de servicios en cantidad y calidad requerida.
- Efectividad: acciones de la organización se encuentran con los requerimientos

---

<sup>8</sup> [www.audit-commission.gov.uk](http://www.audit-commission.gov.uk)

de los ciudadanos y dichas acciones del programa o actividad se desarrollan de acuerdo a los objetivos establecidos y metas comprometidas.

A estas categorías se señala que algunas organizaciones agregan una cuarta E, referida a Equidad, definida como la dimensión que captura el grado en el cual el acceso a los servicios son equitativos y si los servicios son apropiados a las necesidades y están en condiciones para hacer uso de ellos.

Junto con lo anterior Armijo, M. (2005) enfatiza la necesidad de asegurar un balance de los indicadores que represente explícitamente una diferenciación entre: la calidad, el coste y los plazos u oportunidad en la entrega de los servicios. El coste representa el lado financiero de las actividades de la organización, la calidad captura las características del servicio y su adecuación para el uso de los servicios, y el plazo es un aspecto que cubre la capacidad de respuesta y la rapidez con la cual los servicios son entregados.

Tradicionalmente, la eficiencia ha recibido una menor atención que la eficacia pero en un entorno de recursos escasos donde las ESFL están experimentando dificultades en mantener sus servicios, la eficiencia está adquiriendo una mayor relevancia en la valoración de la Performance.

Un ejemplo de sus diferencias, lo podemos apreciar en la tabla siguiente:

Tabla 1. Comparación de Eficacia versus Eficiencia.

	SITUACION		
	Presupuesto	Mes 1	Mes 2
Prestación del Servicio	100 horas	95 horas	110 horas
Coste	1,000 \$	940,50 \$	1,155,00 \$

*Pregunta: ¿Ha sido el rendimiento de la organización correcto?*

ANALISIS			
	Presupuesto	Mes 1	Mes 2
Prestación del Servicio	100 horas	95 horas	110 horas
¿Eficaz?		NO	SI
¿Eficiente?		SI	NO
Coste por hora	10,00 \$	9,90 \$	10,50 \$

Fuente: Elaboración propia.

Aquí podemos apreciar como una determinada actividad que estaba presupuestada en 100 horas con un coste de 1.000\$ puede presentar un resultado dispar en función de lo que midamos. El primer mes, el servicio se presta de forma eficiente pues su coste por hora es inferior al presupuestado pero no se puede calificar de eficaz dado que no alcanza las 100 horas presupuestadas. Por el contrario, el segundo mes la organización si realiza su actividad de forma eficaz, emplea 110 horas pero a un coste superior al presupuestado o sea de forma ineficiente.

Esta clasificación de indicadores se utiliza en la mayor parte de los gobiernos de países de la OCDE. Su elección se basa en una serie de ventajas frente a otras tipologías que son más complejas, que se pueden resumir en las siguientes (Armijo, M. 2005):

- La tipología se centra en los aspectos básicos y necesarios para entender el desempeño de la Fundación.
- Permite comprender la interrelación entre el proceso productivo de bienes y servicios y las dimensiones del desempeño.
- Es la tipología que por su simplicidad y concreción ha probado ser útil para los usuarios en los países en que se ha implantado (la mayor parte de los países de la OCDE, Chile, Uruguay, Costa Rica, etc.)

La taxonomía desarrollada en el Manual de AECA (doc.16, 2000) plantea la siguiente clasificación de indicadores:

- Según su naturaleza, que se relacionaría con aquellos aspectos concretos de la

actuación que tratan de medir. Desde esta perspectiva a los indicadores clásicos de las “3 E”, se agregan los siguientes: Efectividad, equidad (mide el nivel de distribución justa de los servicios públicos, ejemplo disponibilidad de acceso a los servicios públicos de los grupos sociales menos favorecidos, en comparación con la media del país), excelencia (calidad de los servicios, teniendo en cuenta la percepción de los usuarios), entorno (acceso a la información sobre la evolución socioeconómica del entorno, de las acciones, servicio y productos que están desarrollando los diferentes agentes que interactúan con en este contexto) y, evolución sostenible (capacidad de mantener un servicio con una calidad aceptable durante un largo período de tiempo).

- Según el objeto: esta clasificación da prioridad al tema o ámbito que se está midiendo, y desde esa perspectiva señala indicadores de resultado, proceso, estructura y estratégicos.
- Según el ámbito de actuación: divide los indicadores en internos, que hacen referencia a variables relacionadas con el funcionamiento de la entidad correspondiente (número de documentos archivados por empleado, índice de satisfacción sobre los servicios internos). Y, los indicadores externos relacionados con la repercusión exterior a las actividades relacionadas con los servicios.

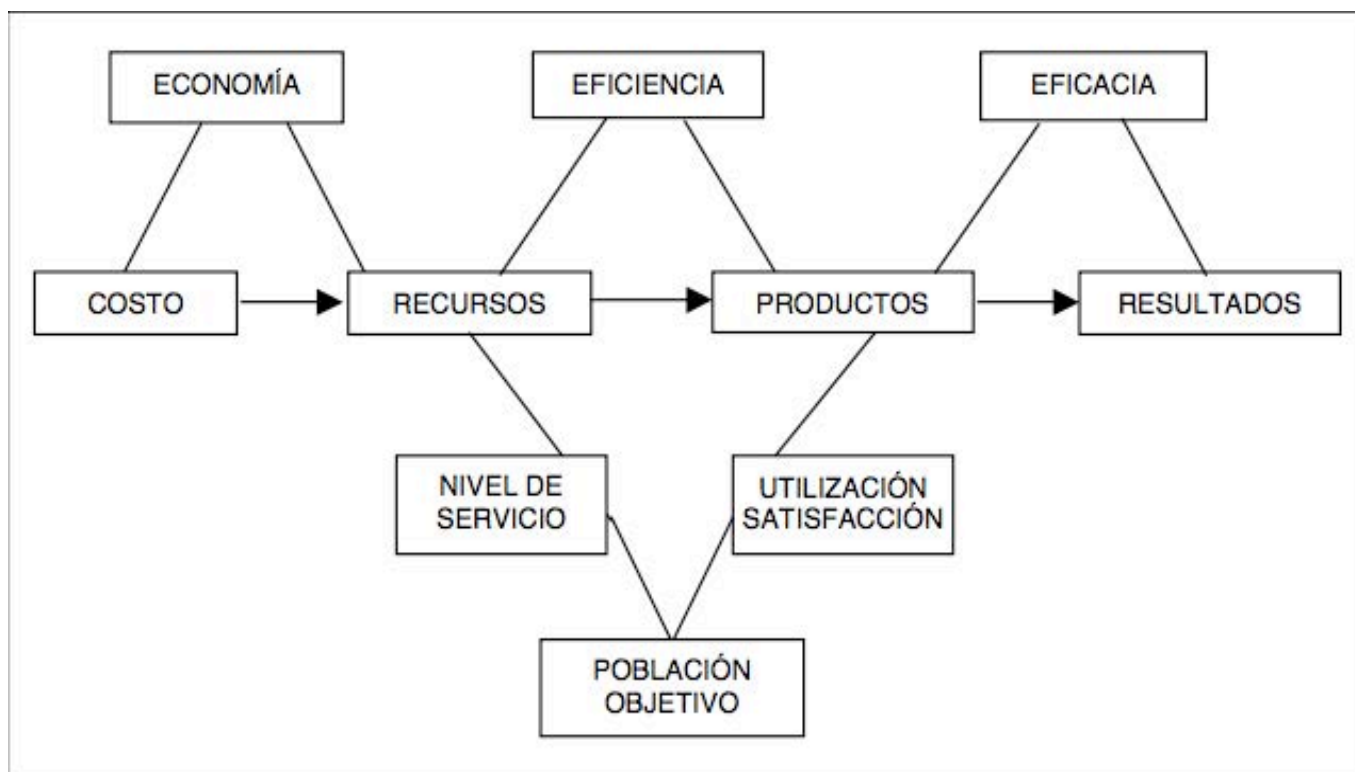
El análisis de las medidas de eficacia aporta información útil a la rendición de cuentas desde las siguientes perspectivas:

- Si los programas son idóneos respecto de otras alternativas para conseguir los mismos objetivos.
- Las desviaciones entre los productos que se obtienen y los esperados (medidas de cobertura, focalización, capacidad de cubrir la demanda, etc.).

Lo que se busca evaluar con las dimensiones de eficiencia, eficacia, economía y calidad es cuán aceptable ha sido y es el desempeño de la entidad, cuya respuesta sirve para mejorar cursos de acción y mejorar la gestión, informar a los diferentes grupos de interés y tener una base sobre la cual asignar el presupuesto.

En forma gráfica, en el siguiente cuadro, se puede examinar las interrelaciones existentes entre ambas categorías de indicadores en una lógica de la perspectiva del proceso productivo, integrando además los niveles de servicio provistos y dimensiones relativas a la utilización y satisfacción de los usuarios.

Cuadro 13. Interrelaciones desde la perspectiva del proceso productivo, entre economía, eficacia y eficiencia.



Fuente: Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas. AECA, documento 16. 2000.

En síntesis, los primeros indicadores son más funcionales al objetivo de rendición de cuentas, en tanto que los indicadores de la segunda clasificación están más orientados al objetivo de mejora de la gestión y toma de decisiones. Un ambicioso programa de gestión por resultados debe tender a ambos tipos de objetivos, por lo que existe una complementariedad e interdependencia entre los dos tipos de indicadores (CEPAL, nº 45, 1991).

### 3.7. OTRO MODO DE VALORAR EL DESEMPEÑO: BENCHMARKING.

Una forma muy extendida de valoración es mediante la comparación con

organizaciones similares o benchmarking. Al comparar resultados con instituciones similares se debe tener especial cuidado en seleccionar una institución que sea estrictamente comparable, en términos de las actividades que desempeña, las áreas a las que se dirigen sus productos y servicios, y las variables que tienen mayor incidencia sobre la actividad, tales como recursos, tecnología, capacidades instaladas, etc. (Saul, J. 2008).

Entendemos por benchmarking encontrar una organización que sea buena (“best practice”), preferiblemente mejor que nuestra organización, estudiar como hace las cosas y hacer planes para lograr que nuestra actividad llegue a ese nivel, implementando esos planes y controlando sus resultados. Benchmarking es, entonces, valorar nuestra actividad, mediante la comparación de resultados o procesos, identificando la mejor práctica e impulsando procesos de mejora.

En este contexto es conveniente que la entidad o algún área de ésta se integre en procesos formales y organizados de benchmarking. Un uso frecuente del benchmarking es la comparación con Fundaciones territoriales similares, con otras entidades de otros sectores de similar tamaño o complejidad y contra otras instituciones de otros países.

El tipo de benchmarking queda determinado por el tipo de comparaciones que se pretenden realizar OCDE/PUMA (1997). El tipo de comparaciones más frecuentes son las siguientes:

- Benchmarking interno.

Se utiliza este término cuando las actividades de benchmarking se utilizan para comparar unidades similares o que cumplen funciones similares en el interior de una organización. Por ejemplo: los distintos centros de asistencia de una misma ciudad, los distintos unidades de un mismo hospital, etc. Las unidades se comparan entre sí, o bien se compara su evolución a lo largo del tiempo mediante el uso de series temporales.

Este tipo de benchmarking se aplica por lo general en organizaciones de gran tamaño, que tienen una distribución regional o internacional de sus unidades organizativas.

- Benchmarking competitivo.

El benchmarking competitivo es aquel en que el objetivo perseguido es hacer comparaciones entre competidores directos o cercanos que se relacionan con una misma base de clientes. Como es lógico, este tipo de benchmarking es el más complejo de realizar, puesto que es el que presenta mayores dificultades para conseguir la información. No obstante, el análisis que surge de esta modalidad de benchmarking representa una importante fuente de mejora.

Debido a las dificultades para el traspaso de información, por lo general el benchmarking competitivo se centra en la comparación de productos o servicios finales, puesto que en este ámbito es posible obtener información a través de encuestas a clientes, *focus group*, estudios de mercado, etc.

- Benchmarking funcional.

El benchmarking funcional, surge en gran medida como una respuesta a las dificultades que presenta la realización del benchmarking competitivo y consiste básicamente en detectar organizaciones (que no sean competidores), que desarrollen uno o más procesos de trabajo similares a los nuestros y utilizarlos como referente y fuente de información.

Recibe el nombre de funcional porque se utiliza principalmente para comparar funciones similares entre entidades de distintos sectores o mercados; por ejemplo se puede buscar en cualquier área de la producción, dentro y fuera del país, a la organización líder en despacho de servicios a distancia, a la organización líder en capacitación y reinserción de empleados o a la organización líder en sistemas de información de apoyo a la gestión y utilizarlas como fuente de información para mejorar nuestros propios procesos de trabajo.



### 3.8. INDICADORES: EL MÉTODO MÁS EXTENDIDO.

Como hemos mencionado anteriormente, el método más habitual de valoración por su practicidad y sencillez es la utilización de indicadores. Los indicadores al facilitar información sobre áreas fundamentales de la acción de las ESFL tales como la eficiencia, eficacia, calidad, y economía de los recursos, contribuyen positivamente al logro de una mejor gestión y a una mayor transparencia en la consecución de los objetivos. Contar con una relación de indicadores de actividad vinculados a la gestión estratégica de las instituciones, apoya la toma de decisiones de los directivos sobre bases más ciertas, permite mejorar el desempeño y formular el presupuesto sobre criterios más racionales, junto con posibilitar la rendición de cuentas a los diferentes grupos de interés. Estos indicadores, a su vez, pueden utilizarse en ejercicios de benchmarking siempre que las unidades de análisis cumplan los requisitos de comparabilidad.

La evaluación o valoración de la actividad requiere de indicadores que permitan a la organización cuantificar el grado de cumplimiento de los objetivos fijados y el modo de su consecución (en definitiva la eficacia, eficiencia y economía en el desempeño de sus actividades).

Por tanto, la determinación y fijación de los objetivos es prioritaria. Los objetivos contemplados en la previsión de actividades deberán ser específicos, mensurables, alcanzables, realistas y relevantes, habitualmente para cuantificar y medir el grado de consecución de dichos objetivos se suele recurrir al uso de indicadores.

La estructura organizativa de una ESFL variará en función de diversos aspectos como su actividad, su dimensión, su localización. Para elaborar indicadores sobre la misma, que no tendrán por qué mantener, la forma de ratio o cociente, se analizará, en principio el organigrama funcional, incluyendo los órganos de control y delimitando la dependencia orgánica y las líneas de responsabilidad. La elaboración de un indicador o un conjunto de ellos requiere la obtención de los datos necesarios. La obtención de datos puede presentar dificultades por razones diversas (Abraham,

A. 2006).

La orientación a las necesidades y preferencias de los usuarios, clientes, beneficiarios o destinatarios de los servicios, que es un indicador intermedio clave del cumplimiento de la misión (Rey, y otros, 2013), requiere de disponer de información tal como:

- Calidad del servicio: cantidad, oportunidad, calidad intrínseca.
- Niveles de satisfacción de los usuarios.
- Exploración de nuevas necesidades.

En la consecución de una evaluación global, se tiende a la integración de los distintos indicadores utilizados y al análisis ordenado de las actividades bajo los ámbitos de eficiencia, eficacia, calidad, y economía de los recursos.

La integración de los indicadores requiere de unas condiciones de mínimos que son (Bonney, J. y otros, 2005):

1. Definición y determinación de una cuota mínima de indicadores de resultados intermedios o finales y un porcentaje de indicadores de proceso. En los Estados Unidos, la General Accounting Office (GAO)<sup>9</sup>, define que tienen que desarrollarse, al menos, indicadores de productos (*outputs*) y resultado final (*outcomes*), justificando, en caso contrario, las razones que no permitan poder medirlos. La Audit Commission<sup>10</sup>, del Reino Unido, establece la siguiente categoría de indicadores de performance:
  - Coste: el dinero gastado en la adquisición de los productos.
  - *Input*: los recursos (staff, materiales, infraestructura) empleados en la provisión de los servicios.
  - *Output* (producto): los servicios provistos al público, en términos de tareas completadas.
  - *Outcome* (impacto): el impacto actual y el valor de los servicios entregados.

---

<sup>9</sup> [www.gao.gov/about/index.html](http://www.gao.gov/about/index.html)

<sup>10</sup> [www.audit-commission.gov.uk](http://www.audit-commission.gov.uk)

2. También se considera necesario mostrar la relación entre los indicadores de proceso y su contribución a los indicadores de resultado intermedio y final (OCDE, 1997).

La utilidad de contar con indicadores de desempeño para las ESFL es indiscutible. No obstante, su incorporación satisfactoria en el ámbito no lucrativo conlleva una serie de desafíos que es preciso tener en cuenta (Mc Lain, B. 2007).

Entre estos desafíos se destaca la cultura organizacional presente en las ESFL, que dificulta transitar hacia una gestión más comprometida por los resultados y posicionar el tema de la evaluación de la gestión como eje central de las preocupaciones institucionales. Junto a lo anterior, se añade la debilidad de los sistemas de toma de decisiones que limita la delegación de facultades y alcanzar mayores niveles de responsabilidad de los directivos. Por último, hay que señalar el débil proceso de implantación de los modelos administrativos en las entidades no lucrativas que posibilite el funcionamiento de las mismas con procedimientos transparentes y fiables, sobre los que se pueda asentar el tránsito hacia una mayor responsabilidad por los resultados.

Los indicadores consistentes en ratios de información cuantificable permiten apreciar el grado de realización de las acciones emprendidas y las características de los recursos utilizados. Esto es difícil dado que las acciones emprendidas no siempre ofrecen resultados económicos sino sociales. Es decir, es necesario establecer unos indicadores de lo social que permitan reflejar el cumplimiento en la consecución de dichos objetivos, por tanto una de las principales dificultades estriba en el establecimiento de tales indicadores (Olve, N. 2000).

Los indicadores de rendimiento en una organización pública o privada tienen que estar presentes en toda la extensión del proceso de gestión, y como tal aportan a los tres niveles de la planificación y al control operativo de la gestión. El número y tipo de indicadores a construir dependerá de los fines hacia los cuales se dirige la evaluación, de las características y del tipo de institución de que se trate (AECA, doc. 16. 2000). En general los criterios para decidir el número de indicadores tienen que

ver con los siguientes aspectos:

- Lo más recomendable es que el número de indicadores se limite a una cantidad que permita apuntar a lo esencial y que permita captar el interés de los diferentes usuarios a los cuales va dirigido.
- Que cubran las diferentes áreas de la organización: estratégica, operacional y de gestión.
- Que cubran las dimensiones de la actividad de manera integrada: eficiencia, eficacia, calidad y economía.
- Que permitan conocer el desempeño de los procesos (resultados intermedios) para identificar los cuellos de botella, las demoras y tiempo de “cola”, y el ciclo de maduración del servicio (tiempo de resolución desde el inicio de un trámite hasta su resolución).
- Junto con lo anterior, estos resultados intermedios deben servir para construir indicadores de calidad que posibiliten tener antecedentes sobre la eficacia, la oportunidad del producto final y el impacto de la producción.
- Otro elemento relevante respecto del número de indicadores tiene que ver con desarrollar una cantidad tal que seamos capaces de utilizar y controlar, dado que mucha cantidad de información puede volverse en contra.

Como señalábamos anteriormente, los indicadores deben aplicarse a lo largo de todo el proceso productivo a los diferentes ámbitos de control o medición: insumos (*inputs*), productos (*outputs*), resultado final (*outcomes*), pero por sí solo esto no es suficiente. Si entregamos información sobre el coste de los productos no aportamos mayor utilidad si no la relacionamos con un indicador de eficiencia que permita conocer cuántos productos obtengo por el coste determinado, o cuáles son los efectos logrados en la población a la que se dirige mi producción (valorar y justificar la actuación de interés general final).

Asimismo, el desarrollo de indicadores de productos y/o servicios tales como número de inmunizaciones, número de escuelas construidas, número de operaciones realizadas, etc., por sí mismos tienen escaso valor para la toma de decisiones, a no ser que se presenten en forma de serie temporal que permitan comparar con otros servicios similares o que permitan conocer la evolución de

dichas variables a lo largo de un período determinado. Sin embargo, tal como están desarrollados, si quisiéramos contar con información sobre cómo se están utilizando los recursos invertidos o como contribuyen a solucionar el problema hacia los cuales se dirige la actividad, sólo con indicadores de output nos estaría faltando información clave para estos efectos.

Cabe resaltar que los indicadores deberían presentarse para mejorar la utilidad de la gestión de la entidad, a nivel comparativo con el objetivo marcado en la misión y en el proceso de planificación, así como comparando la evolución de la entidad en el tiempo (Mendez, M. y otros, 2007). También es interesante definir para cada indicador, su objetivo y el responsable de su ejecución. El objetivo a alcanzar para cada indicador será el que la entidad defina para cada período teniendo en cuenta su estrategia, sus objetivos generales y por proyectos, y sus actuaciones.

Cuadro 14. Modelo de Presentación de los indicadores

Indicador:						
Ámbito:						
Objetivo a alcanzar:						
Responsable:						
Proyecto:						
Forma cálculo	Año N			Año N-1		
	Previsto	Real	Desviación	Previsto	Real	Desviación

Fuente: AECA. (2000).

El conjunto de indicadores desarrollados para la evaluación de la gestión deben evaluarse no sólo de forma individual sino que deben integrarse en un cuadro de mando que sea un complemento del sistema de información del proceso de control de gestión de las entidades. Dicho cuadro de mando se convierte en un instrumento

de acción del corto plazo y de planificación estratégica a medio y largo plazo.

### 3.8.1. DEFINICIÓN Y PROCESO DE ELABORACIÓN DE LOS INDICADORES.

Los indicadores constituyen una herramienta para que el gestor pueda obtener información sobre el funcionamiento interno de la organización y sobre variables externas a ella, para poder tomar decisiones (Schacter, M. 2002).

Un indicador es, en principio, un número, que puede representar:

- Un valor absoluto.
- Una relación entre dos valores o ratio. Que puede adoptar varias formas: una media, un porcentaje, un índice.

Otra aproximación interesante al concepto de indicador es la que permite desagregar las funciones que cumple el indicador:

“Un indicador es una unidad de medida que permite el seguimiento y evaluación periódica de las variables clave de una organización, mediante su comparación en el tiempo con los correspondientes referentes externos o internos” (AECA, doc. 16. 2000).

En la misma idea anterior, un complemento interesante es el que aporta Weiss, C. (1998) al diferenciar el concepto de “medición de variable” respecto del concepto “indicador”. Un indicador es una medición ordinal que tiene siempre una dirección o rumbo esperado. Por ejemplo, “número de desempleados” sería una medición sobre cuya bondad, por sí sola, no podemos pronunciarnos., Sin embargo un indicador de esta medición es la “tasa de desempleo” al cual normalmente se espera que tenga una evolución hacia la baja. Asimismo ocurre con la medición de crecimiento económico, respecto de la “tasa de crecimiento”, a la que siempre esperamos que tenga una evolución positiva. Weiss, C. (1998) explicita el desempeño esperado de la manera siguiente:

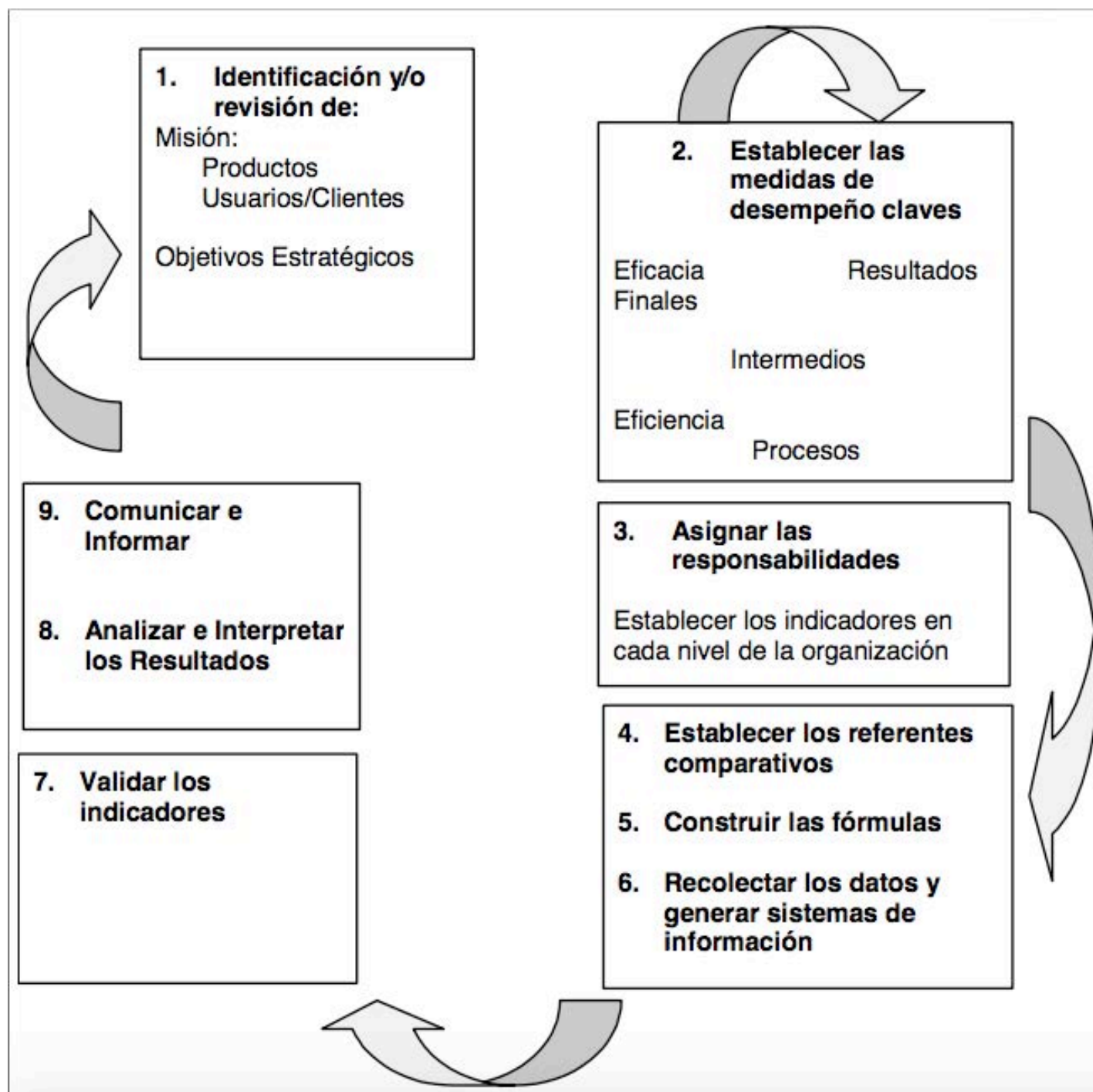
“En evaluación usualmente sabemos de forma adelantada hacia donde queremos

que nuestro indicador se dirija. En efecto si nosotros no sabemos, ni nos interesa de qué manera esperamos que el indicador se mueva, entonces es un indicador pobre”.

La elaboración de indicadores y la clasificación de los mismos permite una gran flexibilidad, dependiendo de lo que se pretende evaluar: cumplimiento de los objetivos de un programa, eficiencia en el uso de los recursos, revisión de servicios para mejorar su calidad... Se tratará pues de seleccionar el conjunto de indicadores de gestión que mejor se adapte a cada caso concreto. Dependiendo de los aspectos que se pretendan evaluar, el diseño de los mismos y las fuentes de obtención de datos variarán (Mendez, M. y otros, 2007).

Un aspecto central para asegurar la coherencia y legitimidad de los indicadores que se construyen, es analizar en primer lugar la definición estratégica de la organización de la cual se realizará el esfuerzo de medición y evaluación del desempeño.

Cuadro 15. Ciclo básico del proceso de construcción de indicadores de desempeño



Fuente: Bonnefoy, J. y otros. (2005).

Pueden establecerse diferentes categorías de indicadores en función de su grado de complejidad y de la estructura de los mismos: indicadores primarios, indicadores secundarios o ratios y, en un tercer nivel, relaciones funcionales o modelos.



### 3.8.2. CONDICIONES, CARACTERÍSTICAS, VENTAJAS E INCONVENIENTES

Un conjunto de indicadores deberá cumplir ciertas condiciones si pretende reflejar fiel y significativamente los aspectos relevantes de un programa, centro o servicio y serán las siguientes (Smith, G. 1998):

- Comprensibilidad o claridad.
- Fiabilidad o verificabilidad.
- Relevancia.
- Oportunidad.
- Consistencia.
- Comparabilidad.

El indicador puede utilizarse como comparación referida a:

- Un período anterior. Comparando entre un período y otro y/o acumulando desde el principio del ejercicio.
- Referencia a un objetivo determinado. Puede hacerse sobre la evolución de objetivos y hay que tener claro que es lo que se quiere medir en cada caso.

Entre las características que deben tener los indicadores destacan:

- Fidelidad y objetividad. Un indicador ha de tener las cualidades de un instrumento de medida. Así, tienen que presentar las características de fidelidad y objetividad:
  - con relación a la importancia y al sentido de la variación.
  - en el tiempo y en el espacio.
  - con independencia de quién esté gestionando.
- Rapidez y facilidad en la obtención de los datos
- Homogeneidad
- Relevancia.
- Periodicidad y valor de referencia de los indicadores. Un indicador puede ser interpretado si hay un dato de referencia. Para ello es necesario prever los

valores estándares o de referencia en la fase de programación y de confección del presupuesto.

La utilización de los indicadores presenta tanto ventajas como limitaciones entre las que podemos destacar las siguientes ventajas:

- Ayudan a clarificar los objetivos de gestión que las entidades pretenden conseguir.
- Facilitan la definición de objetivos.
- Facilitan la obtención de información sobre las actividades realizadas.
- Ayudan a conocer los resultados de la entidad.
- Facilitan la rendición de cuentas.
- Estimulan la reducción de costes.
- Motivan a los responsables y los incentivan a partir del establecimiento de retribuciones variables en función de los resultados obtenidos.
- En grandes entidades permiten visualizar aquellos problemas que han de ser resueltos con atención prioritaria.

Y también los siguientes inconvenientes:

- Dificultad de cuantificar los *output* de las ESFL y también los objetivos sociales.
- Dificultad de obtener indicadores generales. Son buenos para valorar actividades concretas y determinadas pero no para evaluar la entidad en su globalidad.
- Dificultad en la comparación de indicadores entre entidades que ofrecen los mismos servicios pues tienen objetivos diferentes y, por tanto, indicadores diferentes.
- La cultura empresarial. La importancia que los usuarios del sistema atribuyen a los distintos indicadores. Esto puede afectar al proceso de la toma de decisiones y a la reacción que los miembros de la organización puedan tener delante de un indicador una vez observado.

La búsqueda de los indicadores de las principales actividades de la organización estará guiada por los siguientes principios (Torres, L. 1993):

- Los objetivos principales han de estar traducidos en indicadores. La importancia de los objetivos se mide por la incidencia que puedan tener sus variaciones sobre los resultados de la entidad.
- Cada indicador tendría que contribuir a la búsqueda de medidas correctoras. El objetivo último del cuadro de mando es el de informar sobre si los elementos principales del sistema funcionan dentro de los límites previstos, ya que, en el caso en que no sea así, deberán tomarse las medidas oportunas con el fin de corregir las desviaciones producidas.
- Forma y características de los indicadores.

### 3.8.3. TIPOLOGÍA DE INDICADORES.

La elección de los indicadores condiciona el tipo de información a obtener pero también puede suceder que en función de la información que la entidad pueda conseguir, se adecuen los indicadores a utilizar.

Desde la perspectiva de las funciones que puede tener el indicador se pueden señalar dos: una primera función descriptiva que consiste en aportar información sobre el estado real de una actuación pública o programa, por ejemplo el número de estudiantes que reciben beca, y por otro lado una función valorativa que consiste en añadir a la información anterior un “juicio de valor” basado en antecedentes objetivos sobre si el desempeño en dicho programa o actuación pública es o no el adecuado, en este caso “número de becas entregadas con relación a los estudiantes carenciados”. Esta última expresión nos está dando información sobre el logro de la actuación del objetivo de “Aumentar el número de becas para estudiantes carenciados” (suponiendo que este es un objetivo intermedio) (OCDE, 1997).

La información contenida en los indicadores de cada programa o proyecto de actuación estará relacionada tanto con la situación de la entidad en su proyección externa (grado de cobertura de las necesidades, impacto de las actividades, redes de

participación, etc.), como con la estructura organizativa que tenga para hacer frente a la provisión del servicio y, los costes y medios financieros necesarios para llevar a cabo su actividad (indicadores de actividad, de recursos humanos, del voluntariado, económicos, etc.).

Podemos tipificar, según Bourgeois, K. (2003), los indicadores por su naturaleza: Los físicos y los financieros. Los físicos, permiten especificar la cuantía y la forma de los recursos utilizados en el programa, no teniéndose en cuenta, a este respecto, los objetivos fijados. Y los financieros que sirven para medir cualitativa y cuantitativamente los bienes y servicios resultantes de la actividad, así como para evaluar el grado de consecución de los objetivos previstos.

No obstante, suelen clasificarse también según su finalidad y así destacan los siguientes:

- Indicadores del grado de cobertura de las necesidades. Miden el grado de incidencia de los servicios de la entidad en la zona. Estos indicadores son necesarios para conocer el impacto en la cobertura de la demanda y medir hasta qué punto continúa existiendo una demanda insatisfecha.
- Indicadores de actividad. Miden el nivel de realización de la misión de cada responsable en cada uno de los proyectos o actividades realizados.
- Indicadores de la estructura de recursos humanos. Miden la cantidad y estructura de los empleos necesarios para llevar a cabo los servicios de la entidad. Asimismo, mide la carga de trabajo que soportan los empleados en relación a los usuarios atendidos.
- Indicadores de economía. Son indicadores de resultado ya que cuantifican los recursos consumidos en el proceso productivo para la producción o prestación de unos determinados servicios.
- Indicadores de utilización de medios. Miden el tipo, grado intensidad y evolución de los recursos consumidos, tanto humanos como materiales, por los diferentes programas y/o proyectos de actuación.
- Indicadores de calidad. La medida del nivel de satisfacción de los clientes en la prestación de los servicios es un instrumento importante para correlacionar con el volumen de actividad realizado. Debería establecerse un sistema de

información que permitiera obtener el grado de satisfacción de los clientes para cada uno de los proyectos o programas realizados.

- Indicadores de participación. Miden el grado en que los grupos de interés relevantes para la ESFL participan en los procesos de gobierno, gestión y prestación de servicios.
- Indicadores de fidelización. Miden el grado en que donantes, voluntarios y beneficiarios eligen a la ESFL a lo largo del tiempo.

En nuestra opinión la clasificación más idónea de los indicadores para la evaluación del desempeño de las ESFL es por su condición o finalidad. En este sentido, y a partir de la revisión de literatura precedente, proponemos la siguiente tipología:

- ✓ Indicadores de Inputs. Los indicadores de *Inputs* son medidas que permiten conocer la naturaleza y cuantía de los factores que directa o indirectamente utilizan las entidades para llevar a cabo su actividad. Son la base para la evaluación de la economía y de la eficiencia en la gestión de programas y servicios. Gran parte de la información necesaria para elaborarlos proviene de la contabilidad de costes, que deberá resolver el problema que pueden plantear estos indicadores de la dificultad de conocer el consumo exacto de factores. Los indicadores de insumos o *inputs* cuantifican los recursos tanto físicos como humanos, y/o financieros utilizados en la producción de los bienes y servicios. Estos indicadores generalmente están dimensionados en términos de gastos asignados, número de profesionales, cantidad de horas de trabajo utilizadas o disponibles para desarrollar un trabajo, días de trabajo consumidos, etc. Estos indicadores son muy útiles para dar cuenta de cuantos recursos son necesarios para el logro final de un producto o servicio, pero por sí solos no dan cuenta de si se cumple o no el objetivo final.
- ✓ Indicadores de procesos: se refieren a aquellos indicadores que miden el desempeño de las actividades vinculadas con la ejecución o forma en que el trabajo es realizado para producir los bienes y servicios, tales como procedimientos de compra (días de demora del proceso de compra) o procesos tecnológicos (número de horas de los sistemas sin línea atribuibles al equipo de soporte). Estos indicadores son útiles para la evaluación del

desempeño en ámbitos donde los productos o resultados son más complejos de medir, como por ejemplo actividades de investigación, culturales, etc.

- ✓ Indicadores de productos o outputs: muestra los bienes y servicios de manera cuantitativa producidos y provistos por la entidad. Es el resultado de una combinación específica de insumos por lo cual dichos productos están directamente relacionados con ellos. Por sí solo un indicador de producto, (por ejemplo número de vacunaciones realizadas, Los indicadores de *Outputs*, permiten medir los resultados de un programa o servicio. Su determinación exige un análisis detallado de éste y conocer de forma pormenorizada, la totalidad de sus actividades. La información sobre el output es necesaria para medir la eficiencia y la eficacia.
- ✓ Indicadores del Presupuesto, contables, de organización, sociales y de entorno. La revisión del Presupuesto ordinario de las ESFL permitirá elaborar una serie de ratios o indicadores mediante los cuales se visualizarán partidas, proporciones e índices, cuya información complementará aquella otra obtenida del presupuesto por programas, tan significativo para el control de gestión de las entidades que nos ocupan.
- ✓ Los indicadores Sociales son instrumentos que valorarán la responsabilidad social de la entidad. Estos indicadores, expresados generalmente en unidades distintas a las monetarias, expresarán fenómenos o aspectos de carácter social que inciden en la organización, y que por su propia naturaleza requieren descripciones específicas. La presentación de esta información se llevará a cabo en función de las necesidades de ésta por parte de los grupos que intervienen en la actividad de la entidad, así como por parte de los beneficiarios de sus servicios. Estos grupos podríamos clasificarlos en:
  - Contribuyentes-usuarios del servicio en general.
  - Suministradores o proveedores.
  - Trabajadores.
- ✓ Los indicadores de Entorno ofrecen información sobre variables exógenas al programa, centro o servicio, pero que pueden condicionar la prestación del mismo, fundamentalmente la cantidad de recursos a utilizar.
- ✓ Los indicadores de Impacto reflejan los efectos económicos o sociales, favorables o no, de la ejecución de un programa: se definen en términos de

cobertura de los objetivos del mismo, es decir, son indicadores de eficacia, denominados frecuentemente indicadores de eficacia social. Miden el grado de difusión de las actividades, programas o proyectos que la entidad ha realizado en el colectivo al que la entidad se dirige, o bien a la sociedad en general.

La medición del Impacto es una de los temas de debate de mayor actualidad en el ámbito Fundacional. A este respecto, como mencionamos anteriormente, en el año 2010 la *Foundation Centre*<sup>11</sup> publicó la base de datos TRASI (Tools and Resources for Assessing Social Impact) para ayudar a las ESFL en la selección de herramientas de evaluación del impacto. TRASI actualmente presenta 169 formas de valoración, mostrando la considerable oferta a la que las ESFL se enfrentan (Rey, M. y otros, 2013).

Como decíamos los Indicadores de resultado final o impacto, miden los resultados a nivel del fin último esperado con la entrega de los bienes y servicios. La información que entrega se refiere por ejemplo a la mejora en las condiciones de la población objetivo, y que son exclusivamente atribuibles a dichos bienes.

Tradicionalmente, los indicadores de insumos (*inputs*) y productos (*outputs*), son los más comúnmente usados en las entidades. Parte de la razón tiene que ver con que tales indicadores no son tan complejos de construir como los indicadores de resultado final o impacto. No obstante, a pesar de la importante información que entregan estos indicadores, su desarrollo no es suficiente para un adecuado proceso de toma de decisiones, ya que no nos informan acerca de las consecuencias o los resultados finales del uso de los recursos (ILPES, 2003).

### 3.9. EL CONCEPTO DE GASTOS DE ADMINISTRACIÓN Y SU IMPORTANCIA PARA LA RENDICIÓN DE CUENTAS EN LAS ESFL.

Al analizar la eficiencia como medida de performance surge la evaluación de la misma en relación con los gastos de administración. De hecho, hacíamos referencia

---

<sup>11</sup> foundationcenter.org

al uso de la denominada Eficiencia Técnica o ratio de Gastos de administración: definido como el porcentaje que representan los gastos de administración sobre los gastos totales como indicador de rendimiento ampliamente extendido.

La distinción de los gastos de administración de entre el total de gastos es útil dado que dicho gasto está regulado por norma en prácticamente la mayoría de los países occidentales. En España aunque no hay legislación al respecto, al menos la Ley de ESFL, que no define lo que significa el gasto total, si determina que el gasto tiene que ser asignado a un programa de asistencia concreto y vinculado con su correspondiente captación de fondos, publicidad y la administración del mismo. Concretamente en el caso de las Fundaciones españolas a efectos de los beneficios fiscales, los gastos de administración no podrá superar la mayor de las siguientes cantidades: el 5% de los fondos propios o el 20% del resultado contable corregido.

Además dado que la gestión financiera dirigida a la obtención de fondos es de vital importancia en este tipo de organizaciones, es interesante distinguir por separado por programas entre ingresos y gastos relativos a una u otra función (administrativa y operativa). El único concepto de la gestión financiera que debería diferenciarse es aquel correspondiente a recursos que no corresponden a ningún programa en particular. Esta propuesta responde a una línea muy extendida en el mundo anglosajón donde tanto en EEUU como en Australia se requiere la diferenciación entre los gastos derivados del propio desarrollo de la actividad y los de administración o de servicios centrales. Existiendo además límites al volumen de estos últimos que condicionan la obtención de las correspondientes ventajas fiscales (ver en normativa Internacional, doc. 990 del IRS).

La racionalidad nos dice que una ESFL debería ser recompensada o castigada si los fondos son o no son usados con prioridad para las actividades de los programas (Holman, A. y otros, 2004). La Wise Giving Alliance of the Better Business Bureau<sup>12</sup>, por ejemplo, estableció un standard de un mínimo de un 65% para el ratio Program

---

<sup>12</sup> [www.give.org](http://www.give.org)



Service Expense -Gastos por atención a Programas sobre Total de Gastos-  
(PX=Program service Expense/total Expense).

En realidad, hay a menudo mucha ambigüedad con el tratamiento de la imputación de gastos en relación con los recursos captados. Muchos donantes suelen mostrar inquietud por saber qué proporción de los fondos aportados se aplican a gastos generales de administración. Y muy en particular respecto a los recursos captados con un propósito especial y concreto. Algunas ESFL son muy transparentes a este respecto, por ejemplo, Care Foundation<sup>13</sup>, una Fundación de Nueva Zelanda, dedicada al cuidado de niños, confirmó que ellos dedican un 75% de las donaciones a Gastos Generales y sólo un 25% se destina a los beneficiarios (Henderson, M. 2002). Para muchas ESFL el problema radica en cómo deben ser imputados los Gastos Generales por cada programa y cuál es un apropiado benchmark.

A diferencia de distintos países europeos, en EEUU no hay un organismo federal en el que las ESFL deban registrarse. Son la fiscalía general y las oficinas de quejas del consumidor quienes responden de las quejas de los donantes a la Oficina “Better Business” la cual ejerce como la Oficina Nacional de Información de ESFL’s. Irónicamente, la mayoría de los potenciales contribuidores consiguen su información de la revista *Money*<sup>14</sup> ampliamente considerada como la guía de “las Mejores ESFL de América”.

La mayoría de las organizaciones que figuran en el top 25 de *Money* son implacables en hacer saber a los potenciales donantes que ellas están entre las ESFL mejor gestionadas de los EEUU. *Money*, obtiene la mayoría de su información de la revista “*Non Profit Times*”<sup>15</sup> financiada en su mayor parte por suscripciones y anuncios de la industria de las ESFL y que simplemente categoriza a las ESFL de acuerdo al porcentaje de ingresos que se destinan a los programas de asistencia.

---

<sup>13</sup> [www.thecarefoundation.org](http://www.thecarefoundation.org)

<sup>14</sup> [www.time.com/money](http://www.time.com/money)

<sup>15</sup> [www.thenonproffitimes.com](http://www.thenonproffitimes.com)

En el mundo de las ESFL en USA un simple cuadro mostrando que al menos el 80% de los ingresos se dedican a cubrir programas de asistencia se ha convertido en el referente No-Oficial de una eficiente y eficaz organización (Henderson, M. 2002).

“Save the Children<sup>16</sup> está orgullosa de la alta proporción de sus ingresos que dedica directamente a la asistencia en programas de los cuales os beneficiáis”, dice el mensaje que acompaña al cuadro de Usos de 2005 de la bien conocida organización, mostrando un impresionante 83,3% de sus ingresos dedicados a la asistencia a programas.

Aunque la mayoría de las ESFL alcanzan el objetivo del 80%, hay una considerable carga de ficción legal detrás de esos cálculos (Henderson, M. 2002).

La primera página de la Documentación Oficial Federal de Declaración de Ingresos Fiscales para ESFL, IRS 990, informa de la aplicación del total de Recursos a gastos en Programas, Gastos Generales y Captación de Fondos. Es de estos totales de donde se obtienen las cifras publicadas por Money y de dónde sacan las ESFL los mencionados ratios.

De un análisis más riguroso del documento 990 se concluye que la ficción es mucho más evidente. Dentro de estas tres amplias categorías, los gastos están clasificados en distintas subcategorías, como salarios, beneficios, alquileres, gastos legales, viajes y telecomunicaciones y es ahí donde la IRS facilita a las ESFL esconder cómo gastan realmente el dinero. “*Save the Children*” que no es la única entre las ESFL, declaró para el año fiscal 1996 gastos por programas por 94 millones de \$ comparado con 7,2 millones de gastos generales y 13,3 millones a recursos para la captación de fondos.

Los contribuidores de “*Save the Children*” podrán congratularse de que el 82% de cada dólar aportado haya sido destinado a comprar material para escuelas en Africa. Sin embargo, de un análisis más exhaustivo se desprende que los gastos por programas incluyen salarios por 17,5 millones de \$, más de tres cuartas partes de la

---

<sup>16</sup> [www.savethechildren.net](http://www.savethechildren.net)

dotación total de *"Save the Children"* para Sueldos, incluyen además el 89% del presupuesto total que la organización destina a Viajes y el 87% de costes de alquiler. Otras partidas "de servicios" incluyen costes legales por 97.102 \$, material de oficina por 13,2 millones y 14 millones en "otros costes de proyectos, gastos profesionales, publicidad y varios". Si el gasto por salarios, beneficios y otros gastos de gestión etiquetados como de "gastos por programas" fueran clasificados como de Administración, el gasto real en programas de asistencia de *"Save the Children"* disminuiría desde el 82% al 39% de los Recursos mientras que sus gastos de Gestión o Administración aumentarían desde el 6% al 49% (Henderson, M. 2002).

La mayoría de las ESFL, clasifican sus gastos de la misma manera y argumentan que los salarios pagados a sus empleados que gestionan la entrega del material a las escuelas de los pueblos africanos son un gasto del programa tan legítimo como el coste del material dedicado a las escuelas. El mismo argumento, presumiblemente aplica a los gastos pagados a los abogados que elaboran los contratos para la compra del material y a las facturas telefónicas generadas en la negociación del transporte y reparto del material. Si eso parece razonable, entonces por extensión *"Save the Children"* podría también reclamar que dado que su único negocio es ayudar a los niños, cada centavo gastado, desde la limusina a la factura de la luz son gastos del programa.

Por encima del hecho, al menos reprochable, de clasificar los salarios y gastos generales como gastos del programa está el hecho inaceptable de que se permita a las Organizaciones ser tan derrochadoras e ineficientes como se quiera y que un gráfico que muestre una dedicación al 100% de cada dólar donado a programas de servicio esté valorado muy por encima de otro que muestre el 39% y tenga mayor resonancia a la hora de captación de fondos.

La dificultad de controlar estas prácticas está en la propia naturaleza de las Normas. Por un lado el IRS no presta mucha atención a ESFL sólo un 2% de las mismas fueron auditadas en 1996 y además no se preocupa por como las organizaciones distribuyen sus aportaciones a los programas, a gestión y a captación. Lo que importa al IRS es saber si las ESFL han gastado su dinero en algo ajeno a su principal

objetivo de caridad o ha logrado un beneficio fiscal o privado inapropiado en alguna de sus actividades. En el caso extremo, una ESFL que quisiera aparecer como ultra-eficiente podría aparecer como que dedica el 90% de sus recursos a programas cuando sólo dedica el 20% y aun así escapar a la cólera del IRS en la medida en que no declare un beneficio fiscal indebido. (Crewdson, J. 1998).

La clasificación siempre es compleja y difícil y comparar unas organizaciones con otras será problemático pero al menos si hay una cierta consistencia se puede facilitar la valoración y el análisis comparativo (Wise, D. 1993).

Sin embargo, dada la relevancia social que han adquirido estas Organizaciones y la importancia económica que significan, la situación parece estar cambiando empezando por el propio EEUU que ostenta el record de tener el mayor sector de ESFL en el mundo, alcanzando a más de 1 millón de entidades.

Estas organizaciones caritativas que contribuyen enormemente a mejorar la vida de la gente sin recursos, han estado también recientemente plagadas de escándalos financieros similares a los escándalos en empresas mercantiles, como Enron, WorldCom y Tyco. La apropiación indebida de fondos ha afectado en los últimos años a más de 150 ESFL, incluyendo a las mundialmente conocidas Cruz Roja y United Way<sup>17</sup>. Los fondos malversados se estima que han llegado a totalizar más de 1 billion \$ (Yallapragada, R.y otros, 2010).

El Congreso de los EEUU reaccionó rápida y vehementemente a dichos escándalos en el sector de las Mercantiles con la promulgación y aplicación de la ley Sarbanes-Oxley (SOX) de 2002 con gran influencia en las compañías mercantiles americanas. Las rigurosas obligaciones de la SOX no se hicieron extensivas a las ESFL excepto en dos específicas áreas – la protección al “chivatazo” o a la confesión de prácticas ilícitas en la administración y gestión de las empresas y la obligación de conservar y custodiar la documentación financiera para su verificación durante un determinado número de años (Williams, G. 2006). Sin embargo, la proliferación de escándalos

---

<sup>17</sup> [www.unitedway.org](http://www.unitedway.org)

propició el surgimiento de propuestas de aplicación de leyes tipo SOX para las ESFL y ya algunos Estados han aprobado leyes de corte similar.

La SOX explícitamente excluye a las ESFL de la implementación de sus obligaciones – con dos excepciones-. Pero uno de los impactos de la SOX en el sector ha sido que muchas de las organizaciones que viven de las contribuciones de los donantes, por razones obvias, han adoptado las condiciones de la SOX como un código de Buen Gobierno. Numerosas organizaciones quieren adoptar reformas que extiendan el requerimiento a sus Consejeros Delegados o Directores Generales de certificar los Estados Financieros al igual que exige la SOX para entidades lucrativas.

Diversas asociaciones de ESFL y algunos Estados están ya aplicando normas de Gobierno Corporativo que exigen a los Consejeros y Directivos de las ESFL, bajo pena de multa o cárcel, la certificación de que los Estados Financieros registrados en el modelo IRS 990 son verdaderos, exactos y completos. Bajo normativa SOX cualquier Consejero o Directivo – de entidades mercantiles- que infrinja la certificación de los Estados Financieros se enfrenta a penas de multa de hasta 1 millón de dólares y/o de hasta 10 años de cárcel. Y si la infracción es interesada la pena puede llegar a 5 millones y/o hasta 20 años de cárcel (Yallapragada, R. y otros, 2010).

En España aunque no hay legislación al respecto, al menos la Ley de ESFL, que no define lo que significa el gasto total, si determina, como hemos visto, que el gasto tiene que ser asignado a un programa de asistencia concreto y vinculado con su correspondiente captación de fondos, publicidad y la administración del mismo y además a efectos fiscales existe la limitación ya mencionada de que los gastos de administración no podrán superar la mayor de las siguientes cantidades: el 5% de los fondos propios o el 20% del resultado contable corregido.

## **4. LA EVALUACIÓN DE LA PERFORMANCE EN EL AMBITO FUNDACIONAL.**

Como ya hemos mencionado, el objetivo prioritario de las Fundaciones no es la generación de beneficios para los propietarios de dichas organizaciones, sino proporcionar servicios de naturaleza social, generalmente libres de costes. La Gestión de las mismas requiere, en primer lugar, la determinación del beneficio social que la entidad pretende conseguir. Tal beneficio se deriva de la Misión y de los objetivos fijados para su consecución. Lo que exige una considerable concreción de la Misión (Epstein, M. J. y otros, 2011).

Definimos la misión como la justificación social de la existencia de la ESFL, que debería incorporar los valores o principios éticos y morales de la ESFL, y el comportamiento que puede tener la organización. Las ESFL deben medir su desarrollo en el cumplimiento y consecución de su Misión, su éxito en la utilización de sus recursos y la eficiencia de su plantilla en el trabajo. Muchas ESFL valoran su performance midiendo indicadores como captación de fondos, crecimiento de asociados, número de visitantes, gente atendida y costes de administración. Estas valoraciones son importantes pero lo que no evalúan es el (verdadero resultado) éxito real de una organización en alcanzar, desarrollar y desempeñar su Misión (Sawhill, J. y otros, 2011).

En los siguientes apartados se revisarán diferentes propuestas académicas y experiencias prácticas de evaluación del desempeño en el ámbito fundacional, tanto en cuanto a eficiencia como en cuanto a eficacia.

### **4.1. HERRAMIENTAS Y MÉTODOS.**

Tradicionalmente, las ESFL suelen dedicar poco tiempo a planificar y evaluar, por lo que se considera importante poder aportar modelos que puedan ser de utilidad para la gestión de estas organizaciones. Para ello, consideramos que es necesario proporcionar previamente una panorámica de las herramientas y métodos de evaluación del desempeño más frecuentemente utilizados en el sector fundacional.

Para la evaluación del rendimiento, se han desarrollado una gran cantidad de herramientas metodológicas, pero su uso suele conducir a confusiones dado que distintos autores y expertos utilizan diferente terminología para referirse a métodos similares (Smith, G. 1998). El campo académico de la evaluación ha incluido dentro de la “evaluación de la performance” distintos instrumentos tales como:

- Información de control y seguimiento.
- Evaluación de proyectos y programas (tipo *ex-ante*, de seguimiento físico-financiero o *ex-post*).
- Auditoría de desempeño y Auditoría financiera.

La amplitud de estas metodologías se puede observar, por ejemplo, en una base de datos de prácticas y procedimientos presupuestarios que se encuentra desarrollando desde el año 2003 la OCDE en conjunto con el Banco Mundial para más de 60 países. Actualmente 44 países han ingresado sus datos. El Cuadro 13 muestra la extensión del uso de mecanismos para estimar la eficiencia, eficacia y costo-efectividad del gasto de las actividades públicas. Como se puede observar en el Cuadro 13, la OCDE hace una distinción entre “revisión” y evaluación.

La “revisión” consiste en una evaluación del desempeño de una intervención, en tanto que la “evaluación” se utiliza para una valoración en mayor profundidad y más comprehensiva que la “revisión” (Bonnefoy, J. y otros, 2005).

Cuadro 16. Mecanismos utilizados para estimar la eficiencia, eficacia y coste efectividad/eficiencia del gasto de las actividades públicas.

	Total Países	Porcentaje (N=38 países)	Número de países de LA
Revisión del éxito de los principales programas en el logro de sus objetivos anunciados	18	47,3	2
Revisiones especiales ( <i>ad-hoc</i> ) sectoriales o de programas	29	76,3	3
Evaluación sistemática de la eficiencia, eficacia y economía	7	18,4	2
Evaluaciones especiales ( <i>ad-hoc</i> ) de la eficiencia, eficacia y de la economía	14	36,8	1
Evaluaciones <i>ad-hoc</i> de costos de efectividad ( <i>cost effectiveness/value for money</i> )	10	26,3	0
Acuerdos del desempeño detallando resultados deseados	12	31,5	1
Revisiones realizadas por organizaciones externas (por ejemplo, Banco Mundial, oficina suprema de auditoría)	15	39,4	2

En cuanto a las fundaciones, en 2010, el Foundation Centre de los EE.UU. creó la base de datos Tools and Resources for Assessing Social Impact (TRASI), con el objetivo de ayudar a las ESFL a seleccionar sus herramientas de evaluación. La base de datos contiene cerca de 200 prácticas evaluadoras, basadas en herramientas de amplia implantación en aquel país como el modelo lógico, el cuadro de mando integral o la evaluación sistémica (Liket, y otros, 2014); para una revisión de las herramientas ver (Rey, y otros, 2013)

Con la aplicación de métodos de evaluación se da un paso más en el conocimiento de un tema tan complejo como es el de la eficiencia y eficacia con el que operan las ESFL, en un momento en el que su creciente importancia y la progresiva profesionalización que se va instaurando, hacen necesario disponer de indicadores precisos y fiables que permitan, tanto a la Sociedad en general como a los donantes y contribuyentes en particular, discriminar entre las Organizaciones más y menos eficientes y eficaces. Todo ello, en un intento de introducir una mayor competencia en el sector por la captación de los fondos disponibles, de forma que con los mismos recursos se puedan desarrollar más actuaciones y, al mismo tiempo, se cree entre las organizaciones un espíritu de mejora continua. La utilización de técnicas y metodologías avanzadas permitirá premiar a las entidades más eficientes y eficaces, que verán cómo crece el apoyo y la confianza que los donantes depositan en ellas, lo que se terminará traduciendo en un mayor volumen de recursos gestionados, y obligará a esforzarse a las organizaciones menos eficientes, que deberán analizar cuáles son las mejores prácticas que se están aplicando para tratar de adaptarse y reducir progresivamente las diferencias (Keating, E. 2001).

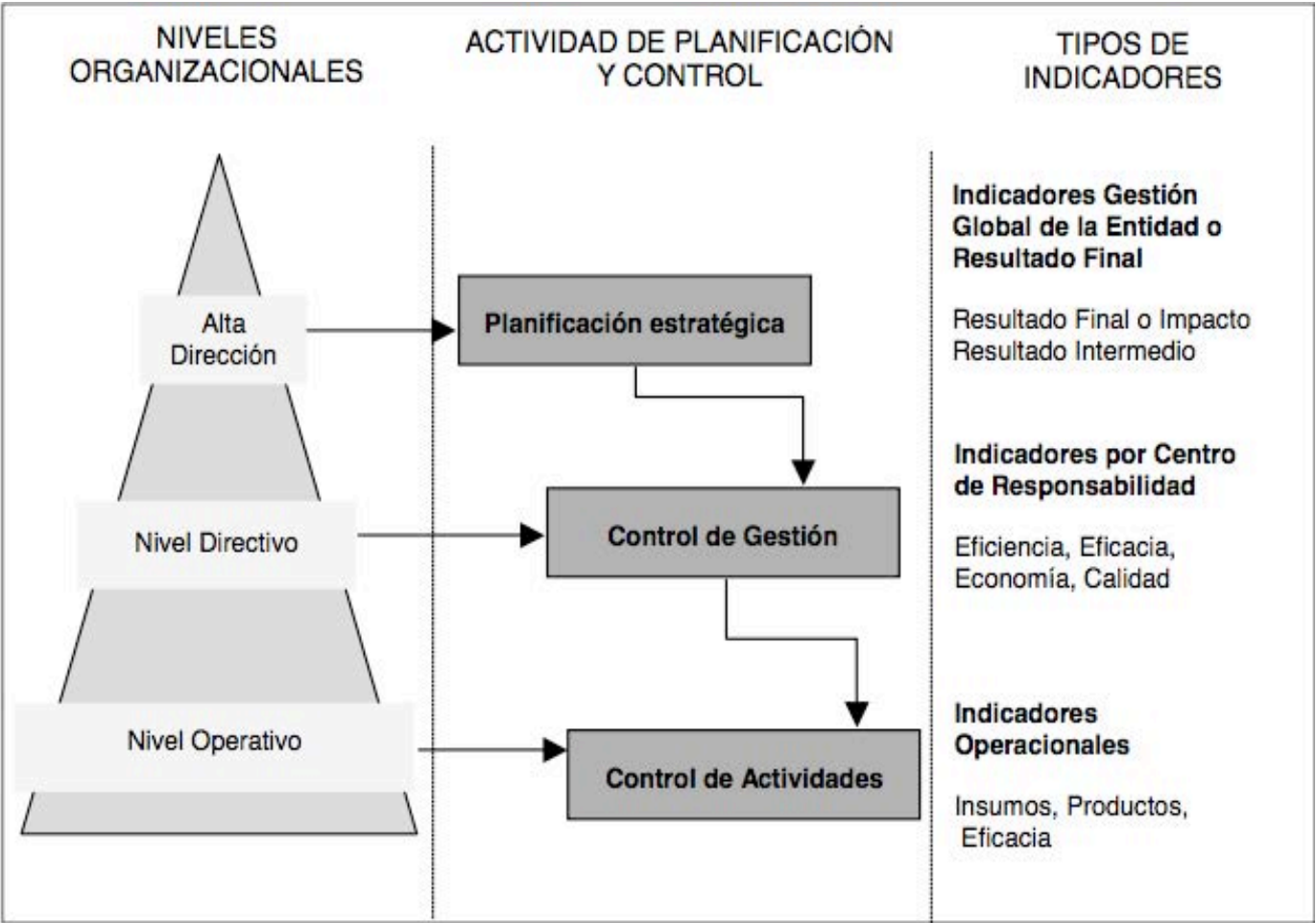
#### 4.2. USO DE INDICADORES.

A modo de ejemplo en el cuadro que se muestra a continuación observamos el tipo de indicadores que es pertinente construir e informar según el nivel de la organización, así como según el tipo de actividad de planificación y control que se



realiza en una organización. Estos tipos de indicadores constituyen una jerarquía aproximada, el control de las actividades se efectúa de acuerdo con las reglas de decisión acordadas en el control de gestión, y el control de gestión existe para materializar las estrategias y los objetivos establecidos en la planificación estratégica (Anthony, R. 1998).

Cuadro 17. Tipología de indicadores según nivel organizacional y planificación.

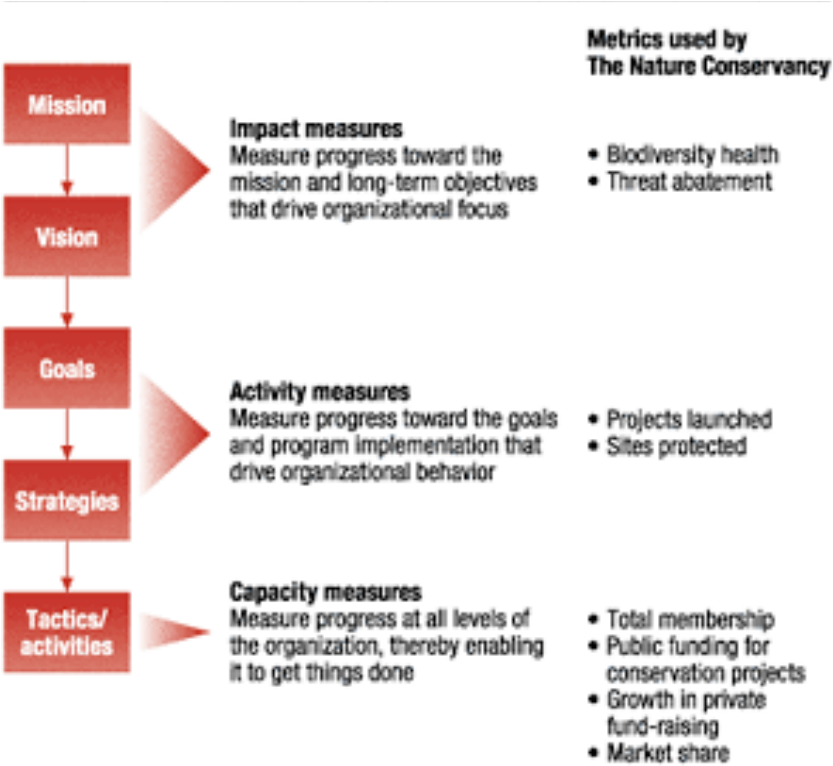


Fuente: Bonnefoy, J. y otros. (2005), adaptado de Robert A. (1998).

Ciertamente la Misión de muchas ESFL son grandilocuentes y vagas. El análisis de campo realizado por Sawhill y Williamson (2001) sobre 20 ESFL americanas muestra que este problema no es tan intratable o difícil como parece. Aunque las ESFL nunca parecerán entidades que puedan medir sus éxitos en puros términos económicos, Sawhill y Williamson encontraron algunas aproximaciones pragmáticas

para cuantificar el éxito incluso en grupos de ESFL con ambiciosos y abstractos fines y objetivos. En su opinión, la concreta medición difiere de unas entidades a otras pero este espinoso problema puede ser atacado y resuelto aplicando una metodología ordenada y sistemática, es una cuestión de orden interno (cuadro 18).

Cuadro 18: Gama de indicadores



Fuente: Sawhill, J. y otros (2001).

En opinión de Sawhill, J. (2001) cada organización, no importa cuál sea su Misión o Fin, necesita tres tipos de mediciones de Performance:

- valorar su éxito en movilizar sus recursos,
- la eficiencia de su plantilla en su trabajo,
- el desarrollo y evolución en el cumplimiento de su Misión.

Cualquier sistema de gestión de Performance debe incluir estas tres valoraciones. Las valoraciones financieras tales como el ratio de ingresos gastados en administración y dirección son también importantes herramientas de gestión pero

dado que la legislación o normativa requiere a las organizaciones informar de ello no las considera de interés. Dos de las tres valoraciones son relativamente fáciles de realizar, aquellas que miden la utilización de los recursos y aquellas que valoran la actividad de la plantilla. La tercera valoración –medir el éxito de la entidad en alcanzar su Misión- es considerablemente más difícil de alcanzar (Rey, M. 2010).

Las entidades tienen tres opciones para superar dicha dificultad:

- Primera, definir muy concretamente su Misión de forma que sea fácilmente valorable. Las entidades que opten por este método deben evitar caer en la trampa de sobre-simplificar su actividad y tratar los síntomas más que la causa de un particular problema social. En la formulación de la misión deben incluirse muy someramente el objetivo general de la organización, su método de actuación y el segmento de beneficiarios al que va dirigida.
- Una segunda opción, es invertir en estudios/análisis para determinar si las actividades/programas ayudan realmente a mitigar los problemas o generar los beneficios que la Misión persigue.
- La tercera opción, es desarrollar objetivos más pequeños/menos ambiciosos/ más concretos/particulares/ sub-objetivos que si se alcanzan (integrados) implicarán un éxito en mayor escala. Uno de los beneficios de esta metodología es que los micro-objetivos pueden ser simples y claros (Epstein, M. y otros 2011).

Dada la diversidad de las entidades en el sector fundacional, ninguna medida individual ni conjunto de indicadores genéricos servirá para todas ellas por igual. Sin embargo, el análisis de Sawhill J. (2001) demuestra que las entidades son capaces de medir su éxito. El resultado de dicha investigación indica que estas entidades pueden, de hecho, deben medir su performance y valorar sus logros y progresos en la consecución de su Misión (Foundation W.K.Kellog<sup>18</sup>).

---

<sup>18</sup> [www.wkkf.org](http://www.wkkf.org)

### 4.3. EL DATA ENVELOPMENT ANALYSIS (DEA).

La dificultad de integrar de forma satisfactoria los distintos indicadores para la obtención de un resultado de eficiencia global representativo y fiable ha dado lugar a la utilización de técnicas y modelos matemáticos, uno de los más utilizados es el modelo Data Envelopment Analysis (DEA) (Garcia Valderrama, T. 1993).

El DEA, aplicado a una serie de variables relevantes de las entidades, facilita la obtención de un tipo de indicadores que superan la parcialidad de las medidas más convencionales, propuestas hasta ahora, y cuyo inconveniente es que proporcionan conclusiones poco veraces cuando se analizan de forma aislada.

El modelo DEA se utiliza como solución a la obtención de la eficiencia global del conjunto de unas determinadas unidades de decisión. La utilidad del uso de este modelo en las ESFL se justifica por la imposibilidad de cuantificar los outputs y outcomes y, por supuesto, por ver cuál es la relación de eficiencia debido a la no especificación de función explícita alguna de producción.

El precursor de los modelos no paramétricos para la medida de la eficiencia global fue M.J.Farrell (1957), cuyo trabajo constituyó el punto de partida del modelo "DEA". El modelo trata de sintetizar de forma numérica una medida de eficiencia global de las entidades sin finalidad de lucro, basada en el concepto de eficiencia de Pareto.

El análisis envolvente de datos es un método de programación matemática no paramétrica, propuesto originalmente por Charnes, Cooper y Rhodes (1981), para medir la eficiencia relativa de unidades homogéneas, mediante la construcción de una frontera eficiente. Dentro de esta metodología, podemos aplicar dos enfoques para determinar el grado de eficiencia de una organización: eficiencia técnica que refleja la habilidad de una organización para obtener el máximo nivel de producción con unos recursos dados, y eficiencia asignativa que corresponde a la capacidad de utilizar los recursos de acuerdo con las proporciones óptimas a la vista de sus precios. A su vez, cada una de ellas se puede determinar aplicándolas a los inputs utilizados, o bien, a los outputs generados.

El análisis DEA proporciona una medida global, determinada de forma objetiva y numérica, del valor de la eficiencia que no requiere establecer de antemano un valor estándar de referencia, ya que la frontera se obtiene a partir del conjunto de organizaciones considerado. Esa medida permite establecer una ordenación de las organizaciones que otros enfoques no proporcionan, siendo esta jerarquización de gran utilidad puesto que permite identificar cuáles son las mejores prácticas asociadas con elevados niveles de eficiencia, cuáles son los diseños organizativos y sistemas de gestión que producen mejores resultados, que objetivos de producción y de consumo de factores deben alcanzar las unidades ineficientes para ser catalogadas como eficientes, ayuda a los poderes públicos a establecer políticas y regulaciones que hayan mostrado su utilidad y, en última instancia, reconduce las donaciones hacia aquellas entidades que hacen un mejor uso de las mismas (García Valderrama, T. 1993).

La aplicación del DEA requiere que las organizaciones sean comparables en términos de objetivos, actividades, factores utilizados y bienes y servicios producidos.

Con el DEA se da un paso más en el conocimiento de un tema tan complejo como es el de la eficiencia con el que operan las ESFL, en un momento en el que su creciente importancia y la progresiva profesionalización que se va instaurando, hace necesario disponer de indicadores precisos y fiables que permitan, tanto a la sociedad en general como a los donantes y contribuyentes en particular, discriminar entre las organizaciones más y menos eficientes, en un intento de introducir una mayor competencia en el sector por la captación de los fondos disponibles, de forma que con los mismos recursos se puedan desarrollar más actuaciones y, al mismo tiempo, se cree entre las organizaciones un espíritu de mejora continua. La utilización del DEA permitirá premiar a las entidades más eficientes, que verán cómo crece el apoyo y la confianza que los donantes depositan en ellas, lo que se terminará traduciendo en un mayor volumen de recursos gestionados. Asimismo, obligará a esforzarse a las organizaciones menos eficientes, que deberán analizar cuáles son las mejores prácticas que se están aplicando para tratar de adaptarse y

reducir progresivamente las diferencias (Medina, A. y otros, 2007).

Los resultados del análisis empírico realizado por Hernáñez Barahona, J. y otros (2006) sobre una muestra de ONGs españolas, al aplicar el DEA muestran unas diferencias que ponen de relieve que las ONGD españolas operan con unos niveles de eficiencia mucho más disímiles de lo que las medidas contables de eficiencia parecen transmitir. Esta mejor valoración de los niveles de eficiencia tiene importantes implicaciones prácticas puesto que, además de permitirnos identificar que organizaciones son más eficientes, sienta las bases para realizar un análisis más exhaustivo que determine cuáles son las verdaderas causas que explican porque unas entidades logran un mejor aprovechamiento de sus recursos, de forma que puedan ser adoptadas y replicadas por aquellas que se encuentren en situaciones más desfavorables.

#### 4.4. FOUNDATION PERFORMANCE ASSESSMENT (FPA).

En el 2003 la Fundación James Irvine<sup>19</sup>, basada en la afirmación de “en filantropía la excelencia es una auto-imposición” decidió desarrollar un nuevo marco de valoración llamado Foundation Performance Assessment (FPA) – Valoración del Rendimiento de la Fundación- para ayudar en la valoración de su propio rendimiento.

La FPA es un esfuerzo para valorar el rendimiento de la entidad mediante el análisis de distintos instrumentos mediante los cuales la entidad puede lograr su Misión. Como resultado de una rigurosa y ordenada revisión, actualizaron la definición de su Misión y pasaron de seis diferentes programas a tres. Una vez identificados cuáles eran sus objetivos y que fines pretendían, dedicaron su atención en cómo medir y valorar su evolución y progresos en la consecución de esos fines.

El nuevo marco de actuación abordaba seis áreas, las tres primeras centradas en su actividad programática, y las restantes tres proporcionaban una visión más amplia de la entidad. A efectos de evaluación optaron por medir el rendimiento en estas

---

<sup>19</sup> [www.irvine.org](http://www.irvine.org)

seis áreas preguntándose las seis cuestiones que a continuación describimos. El resultado de la encuesta proporciona la base de su reporte anual al Consejo y se constituye en el documento formal de evaluación.

1. ¿Cuál es el contexto en el que los programas se desarrollan?

Se trata de información destacada que ayuda al Consejo a entender cómo se desempeña la actividad en un amplio contexto. Incluye indicadores externos y el resultado de nuevos análisis que son relevantes para los fines de sus programas. Así se aporta valor para un más profundo entendimiento de los retos y oportunidades a que se enfrentan en cada programa.

2. ¿Qué progresos se están haciendo hacia los objetivos?

Este análisis informa de los resultados conseguidos y de los indicadores de evolución de los programas que valoran el impacto de su actividad. Los indicadores están desarrollados por el equipo de cada programa y cubren un rango de información tanto cualitativo como cuantitativo. Los indicadores están organizados por objetivos y prioridades en cada uno de los programas. En muchos aspectos, este análisis cubre mucho de lo que tradicionalmente es considerado la “valoración” del trabajo de la Fundación.

3. ¿De qué manera las lecciones derivadas del desempeño en nuestros programas mejoran nuestro planteamiento?

Esta área analiza y cuestiona el desempeño en las actividades para corregir y mejorar las estrategias y su implementación. Se trata por tanto de un ejercicio evaluador dirigido a valorar el aprendizaje en la fundación.

4. ¿Cómo está ejerciendo la Fundación su liderato en su ámbito?

Esta área cambia el foco desde los programas específicos a una visión más amplia de la organización, valora las oportunidades que hay para mejorar la posición de la organización y extender el impacto e influencia de la Misión de la Fundación.

5. ¿Cómo nos perciben los stakeholders y como sus valoraciones afectan a nuestro trabajo?

Éste área informa de cómo los grupos de interés ven a la entidad, mediante encuestas de terceros, entrevistas particulares y confidenciales y otros foros.

## 6. ¿Cómo está la organización rindiendo en salud financiera y eficiencia corporativa?

En éste área se siguen un número de indicadores relativos al rendimiento de las inversiones, ratios operativos y de coste, diversidad del Consejo y la plantilla y de desarrollo institucional. A diferencia de las otras áreas en esta sección se puede recurrir a benchmarks de entidades comparables y a comparaciones con datos históricos.

En la medida de lo posible se recurre a datos cuantitativos para la máxima precisión y claridad. Para algunos conceptos del marco operativo, tales como el ejercicio del liderazgo, o la recopilación de feedback de los stakeholders, una aproximación cuantitativa puede no ser útil, así que hay que tratar de buscar un equilibrio entre información cuantitativa y la cualitativa (Canales, J. y otros, 2012).

Un importante objetivo en la creación del PAF fue crear una visión integral del trabajo de la entidad más que una serie de partes.

También el destinatario de la valoración es relevante. El principal destino es el Comité de Directores y la plantilla es el segundo destinatario. El informe anual significa un control anual del desarrollo del día-día (Irvine Foundation). Además se considera que el análisis del informe anual de rendimiento puede proporcionar nuevos beneficiarios y más donantes –el tercer destinatario del informe- por un mejor entendimiento de cómo la entidad entiende el éxito en su trabajo. El público en general –la Sociedad- es el denominado cuarto destinatario.

Las lecciones derivadas de este nuevo marco operativo se resumen en:

- La tradicional estructura de la actividad filantrópica puede entrar en conflicto con el compromiso de una valoración del rendimiento. Así que es importante abordar las barreras y los incentivos.
- La valoración del rendimiento requiere y promueve una cultura de reflexión y aprendizaje que dirige a un permanente refinamiento y mejora de los programas y actividades.



- Para una exitosa valoración del rendimiento de la Fundación se requiere la implicación y compromiso de los stakeholders a todos los niveles.

En la Irvine Foundation, la disciplina de elaborar un informe anual de rendimiento les ha dirigido hacia un profundo y serio enfoque de “informar de los *progresos* y no únicamente de los resultados finales”. Para hacerlo han tenido que orientarse hacia identificar indicadores del corto y medio plazo y mediciones de progreso y evolución que puedan guiar e informar de sus resultados anuales.

Aunque las Fundaciones no necesariamente piensan en términos de competitividad comparativa, tienen una obligación de permanecer atentos al contexto de su actividad y aunque ciertamente es necesario usar la evaluación para saber si se está fracasando o triunfando, es muy beneficioso usar lo aprendido para mejorar la estrategia y su ejecución (Canales, J. y otros, 2012).

A este respecto, la valoración del rendimiento, está inextricablemente unida a la programación estratégica, y ha sido que al concentrarse en valoración ha mejorado el rigor y lógica de su estrategia de programas. Como hemos dicho anteriormente, una contribución clave de este proceso es determinar indicadores de progreso y evolución que permiten determinar si se está haciendo el tipo de progreso buscado en el corto plazo, y si no, entender que implica eso en relación con la estrategia.

#### 4.5. ENFOQUE STAKEHOLDER.

En el enfoque de los stakeholders destacamos el análisis de Keating, E. (2001) que en su estudio identifica las siguientes cuestiones comúnmente demandadas por los grupos de interés o partes interesadas más relevantes a efectos de valorar la performance de una ESFL.

##### 1. Misión.

- 1.1. ¿Cuál es la Misión de la Organización?
- 1.2. ¿Es la Misión consistente con los valores de los stakeholders?

- 1.3. Como se traduce esa Misión en fines y objetivos?
  - 1.4.Cuál es el modelo y estrategia del negocio?
  - 1.5. Cuáles son los obstáculos/dificultades actuales para la consecución de la Misión?
2. Prestación de Servicios.
  - 2.1. Cuál es la demanda para estos servicios?
  - 2.2. Que tipo, volumen y calidad de servicios son prestados?
  - 2.3. Son estos servicios compatibles con la Misión?
  - 2.4. Son acordes con los fines y los objetivos ?
  - 2.5. Cuáles son los obstáculos/dificultades actuales para la prestación de los servicios?
3. Dirección de la Organización.
  - 3.1. Cuál es la experiencia y profesionalidad de la dirección?
  - 3.2. Cuál es la calidad de los sistemas internos de soporte?
  - 3.3. Cómo es de eficiente la administración?
  - 3.4. Cuál es la retribución?
4. Financiación de la Organización.
  - 4.1. De que Tesorería se dispone?
  - 4.2. De qué importe de contribuciones no monetarias (bienes, voluntarios) se dispone?
  - 4.3. Que soporte financiero representan el Patronato y los Asociados?
  - 4.4. Que soporte financiero suponen las actividades comerciales?
  - 4.5. Hay sostenibilidad financiera y diversidad en los flujos de ingresos?
  - 4.6. Como es de compatible la financiación con la Misión?
  - 4.7. Como es de eficiente la captación de fondos y su empleo?
  - 4.8. Cuáles son los obstáculos/dificultades actuales en la financiación y soporte?
5. Solvencia Financiera.
  - 5.1. Cuál es la posición de Cash-Flow?

- 5.2. Cuál es la estabilidad financiera de la Organización?
- 5.3. Tiene la Organización suficiente patrimonio acumulado para sostenerse si la financiación disminuye?
- 6. Gestión Financiera.
  - 6.1. Cuál es la calidad del sistema de control interno?
  - 6.2. Como de prudente es la gestión de la tesorería e inversiones?
  - 6.3. Están los activos no financieros prudentemente gestionados?

Y así a efectos de valorar la Performance, Keating, E. (2001) considera que en parte puede ser medida a través de un conjunto de ocho indicadores de índole financiero-cuantitativo:

I. A través de un Benchmark/índice de Referencia de entidades semejantes.

En muchas ocasiones, es difícil analizar los estados financieros de forma individualizada y valorar las operaciones de la organización y sus proyecciones actuales y de largo plazo. Indexar la organización con un grupo de entidades homogéneas puede prestar perspectiva al análisis de la entidad.

II. Convertir los estados financieros en ratios.

Para familiarizarse con la dedicación de una entidad, es de considerable ayuda determinar cómo están distribuidos sus recursos. Esto se puede realizar vía la conversión a porcentajes o ratios de distintos estados financieros.

El Estado de Tesorería se divide normalmente por el Total de Activos, el estado de Actividades se divide por el total de ingresos y el estado de gastos funcionales se divide por el total de gastos. Además, en su opinión conviene desarrollar los siguientes ratios/relaciones: Concentración de Activos, Concentración de Ingresos y la concentración de Gastos mediante el análisis del mix de cada partida.

Una medida particular que muchos stakeholders utilizan es el ratio de eficiencia de los gastos. La medida Gastos de Programa/Gastos Totales indica qué porcentaje de los recursos consumidos son utilizados en los programas previstos. El ratio de concentración de Gastos además indica si los recursos son consumidos en la

prestación de los programas o en servicios de staff.

### III. Análisis de tendencia.

Otra técnica de analizar una organización es dirigir un análisis de tendencia. Para ello es necesario al menos tres años de información financiera estudiando las tasas de evolución.

### IV. Comparación con el Presupuesto. Ya en la tipología de indicadores por su condición destacábamos los indicadores de presupuesto que nos miden el cumplimiento y el grado de realización del mismo.

### V. Medidas de Rentabilidad financiera.

Las entidades más grandes a menudo invierten sus excedentes de Tesorería y realizan inversiones financieras con el objetivo de generar un beneficio que pueda ser utilizado para financiar los servicios de sus programas. Para estas actividades es habitual comparar el beneficio con el tamaño de la inversión.

### VI. Ratios de Liquidez.

Una preocupación para muchas ESFL es su capacidad de pagar sus obligaciones en tiempo y forma.

### VII. Medidas de stress financiero o vulnerabilidad.

La financiación vía deuda es importante al permitir a las ESFL crecer y ayudar a las entidades intensivas en activos a financiar y aumentar sus recursos. Sin embargo, una excesiva confianza y posición en la financiación externa puede poner a la entidad en riesgo.

### VIII. Medidas de Actividad y Eficiencia.

A pesar de su interés el ratio de eficiencia: gastos en Actividades/gastos Totales, en opinión de Keating, E. (2001) no refleja bien la actividad de la entidad. En su opinión el ratio bien elaborado debería mostrar los costes de los inputs de los servicios proporcionados.

El uso de la información existente permite analizar la situación y gestión financiera con más o menos detalle o certeza. Sin embargo la mayoría de los stakeholders, según Keating, E. (2001) están interesados en los resultados directos (outputs) o en los beneficios que generan (outcomes), y esos resultados y esta información no se encuentra ni en los estados financieros ni en los indicadores mencionados. Por lo que debemos diferenciar la denominada performance entre “performance financiera” y “performance global” (Ribas, M.A. 2001).

El actual sistema de estados financieros no facilita determinar el número de clientes atendidos, el número de horas-hombre consumido por servicio o cualquiera de los beneficios sociales obtenidos. Así podemos reconocer que una importante limitación de los estados financieros es su relativa incapacidad de valorar si la entidad es eficiente en el desempeño de su misión (Pérez, A. 2009).

El modelo americano IRS 990 facilita la interpretación de los estados contables tradicionales al convertirlos en ratios y en indicadores con una mayor comprensibilidad. Sin embargo, cuando tratamos de valorar aspectos más sociales como el papel de los empleados o voluntarios el ejercicio se complica al ser ésta una información que no se recoge plenamente en los estados financieros. Aunque el modelo 990, por ejemplo, recoge los salarios, beneficios y gastos pagados a los cinco empleados mejor remunerados y estas cantidades pueden ser comparadas con las de otras organizaciones similares, tres cuestiones emergen regularmente en el entorno de las ESFL a este respecto (Keating, E. 2001) que siguen siendo de difícil respuesta en los estados financieros:

- ¿Están los empleados adecuadamente remunerados?
- ¿Está la alta dirección excesivamente recompensada?
- ¿Hay otros empleados inadecuadamente retribuidos?

Estas cuestiones que en el ámbito de entidades lucrativas no se plantean al ser el empleo remunerado, tienen especial relevancia en las ESFL al utilizar recursos humanos de carácter voluntario o sin retribución.

La medición de la Performance puede ser una poderosa herramienta para la

creación de incentivos para la plantilla y directivos y para asegurar que la organización está centrada en la consecución de su Misión. Aunque esta idea puede ser simple o incluso obvia, muy pocas ESFL han integrado sistemáticamente sus valoraciones con su Misión y muchas repiten el error de confundir los logros institucionales con el progreso hacia sus Fines (Rey, M. 2010). Se miden los logros, no la consecución de la Misión. Consideramos este aspecto de extrema importancia. Se tiende a confundir Logros y Resultados con Fines y no siempre coinciden de hecho es uno de los defectos que la valoración tiende a desenmascarar, los Fines son los Objetivos derivados de la Misión y los logros son resultados obtenidos en el proceso.

El acto de alinear la Misión, los objetivos y las medidas de Performance de una entidad puede cambiarla profundamente. Con el fin de lograr dicha integración entre Fines derivados de la Misión y las actividades de la entidad es recomendable la utilización de los denominados “mapas de relación causal” –Causal Linkage Map-.

#### 4.6. EL CAUSAL LINKAGE MAP

Según Epstein, M. J. y otros (2011), para desarrollar medidas de Performance es necesario ordenar los recursos y las actividades de las entidades en al menos cinco categorías: Inputs, Activities, Outputs, Outcomes, Impacts. Desagregar el trabajo de la entidad en estas categorías y analizarlas individualmente permite la aplicación de una serie de valoraciones que en agregado darán una muestra de cómo la entidad está desempeñando su Misión.

Mediante el denominado Causal Linkage Map (CLM), que une los componentes claves de la entidad (ver cuadro, 19) se pueden identificar medidas de Performance para cada Categoría. Estas mediciones facilitan el análisis cuantitativo de cómo la entidad está aplicándose en el cumplimiento de su Misión. La interacción entre el Mapa y el posterior análisis de Performance derivado del mismo –Tabla de ratios y/o indicadores- demuestra como las ESFL pueden construir una relación entre el aspecto cualitativo de su Misión y el desarrollo de sólidas mediciones cuantitativas

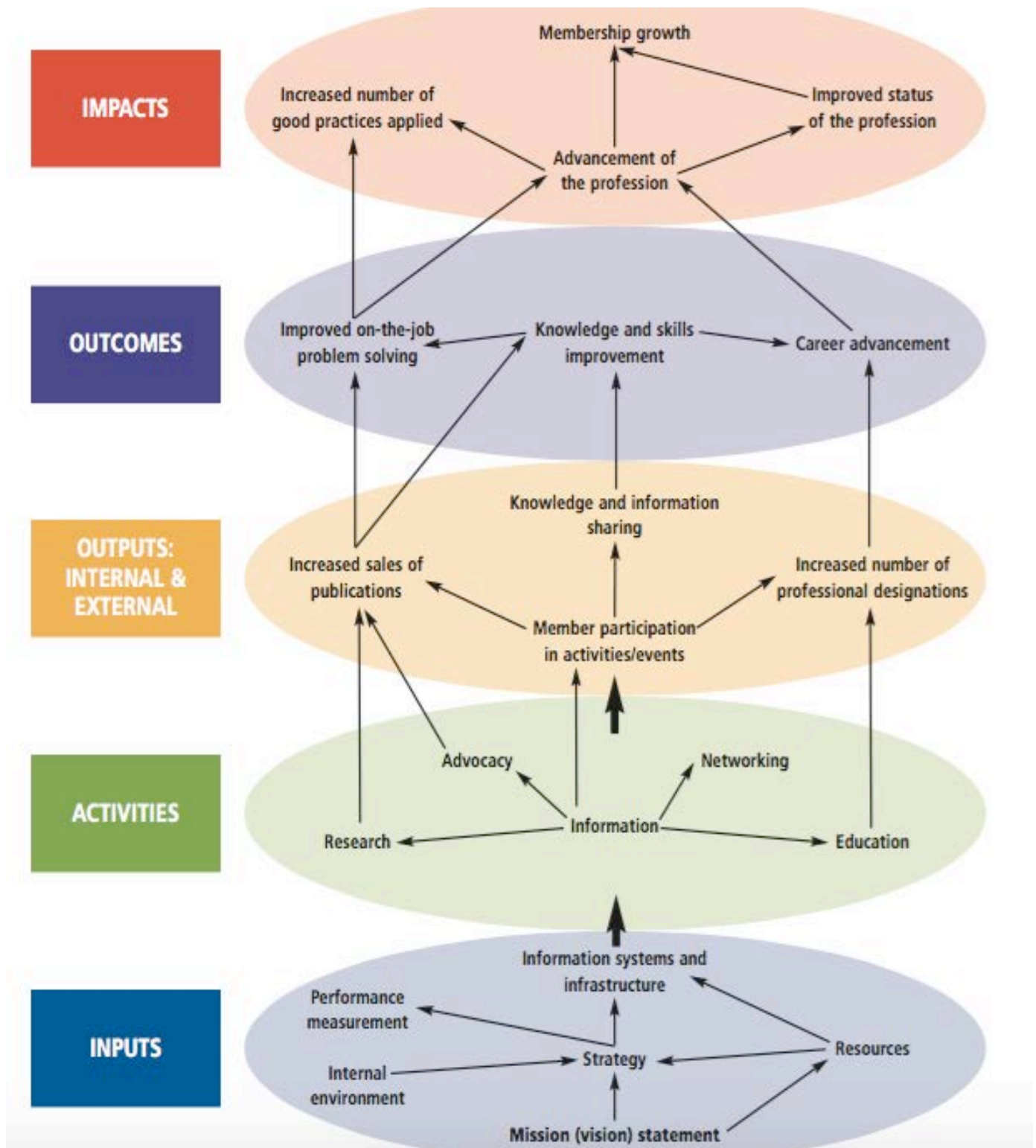
que muestren como va evolucionando la consecución de la Misión.

Para implementar esto satisfactoriamente de acuerdo con Epstein, M. y otros (2011), debemos estar seguros de:

- Haber establecido una concreta y probada metodología de valoración de Performance.
- Determinar una serie de datos financieros, ratios de actividad, e índices generales que sirvan de referencia.
- Haber aplicado un determinado horizonte temporal que permita diferenciar datos del corto plazo de la información estratégica o de más largo plazo.
- Conocer las considerables diferencias entre unas u otras entidades cuya comparación debe ser muy prudente.

Cuadro 19: Mapa causal de Impactos en una ESFL.

Fuente: Epstein, M. y otros (2011).



Esta manera de aplicación de modelos de control de eficiencia en la Misión, vía CLM, y valoración de Performance muestra la crítica conexión entre la Misión y la



selección apropiada de medidas de valoración.

La medición de la Performance de la Misión que es una cuestión de alta prioridad y difícil de medir, debe tener una perspectiva de largo plazo. Sin embargo, por la propia dificultad de medición, tiende a confundirse con la que podíamos llamar Performance financiera, que aun siendo también altamente crítica exige una visión de corto plazo y una inmediata atención (Abraham, A. 2006). Son pues mediciones – performance de la Misión y performance financiera- que tienden a confundirse por la alta correlación financiera existente: sin liquidez en el corto plazo y solvencia en el medio-largo plazo, una entidad no podrá continuar en la consecución de su Misión.

Así nos encontramos con dos tendencias en la valoración que son complementarias, pero no semejantes. Por un lado encontramos aquellos que utilizan y aplican la denominada medición financiera de la Performance y que se amparan en la dificultad objetiva de medir los aspectos cualitativos del cumplimiento de la Misión para justificar su metodología. Por otro lado nos encontramos con aquellas corrientes más actuales y novedosas que consideran necesario e inevitable la medición del Impacto como fin último en el proceso de valoración del desempeño.

No obstante, no debemos olvidar que independientemente de la dificultad de su medición, tanto si se trata de los aspectos cuantitativos como de los cualitativos, la propia medición se acaba traduciendo en datos numéricos bien en forma de valores absolutos o bien en datos relativos, dando como resultado una información numérica.

#### 4.7. MIDIENDO LA EFICIENCIA Y EFICACIA.

Medir el éxito de la fundación debe centrarse principalmente en la consecución de su Misión pero sin recursos financieros no hay Misión. Por el contrario, todos los recursos financieros del mundo son irrelevantes si la entidad no está focalizada en una bien meditada Misión. Por esta razón es importante para una ESFL medir constantemente su Performance en relación a una eficacia financiera y a la eficiencia en alcanzar y lograr sus fines organizacionales. La eficacia financiera exige de la

entidad desarrollar, implementar y aplicar una estrategia financiera coherente. Para medir la eficacia de su desempeño global, una ESFL debe preguntarse a sí misma, “¿Estamos realmente desarrollando nuestra Misión ó simplemente cumpliendo un Presupuesto?, y ¿Estamos consiguiendo el máximo impacto de nuestros gastos?” (Epstein, M. y otros 2011).

A este respecto, y de acuerdo con la mayoría de los investigadores, la eficiencia de las Fundaciones se mediría a partir del porcentaje de sus ingresos destinado a la actividad fundacional, y al mismo tiempo, minimizando el resto de gastos ajenos a la explotación, todo ello bajo la hipótesis de que los gastos de administración son los óptimos para una adecuada gestión. Esta forma de evaluar enfocada a la eficiencia, como venimos argumentando es parcial ya que estos indicadores no miden la eficacia o el impacto social de las acciones realizadas por las ESFL.

Habitualmente se considera eficacia como la capacidad para conseguir los objetivos previstos y la eficiencia como la cualidad de conseguir lo esperado, midiendo el resultado en función de los medios empleados (AECA, doc 16. 2000).

En opinión de Gonzalez, M. y otros (2007), es la eficiencia la medida a utilizar para evaluar los resultados de las Fundaciones pues no basta con cumplir con sus objetivos, sino cumplirlos en función de sus recursos disponibles que habitualmente son escasos.

Numerosos trabajos sobre eficiencia en el tercer sector determinan dos tipos de eficiencia y sus correspondientes indicadores:

-Eficiencia asignativa.

La eficiencia se logra cuando la mayoría de los ingresos obtenidos en el ejercicio se aplican a los proyectos o actividades de la entidad.

Así, la eficiencia asignativa, siguiendo a Gonzalez, M. y otros (2007), sería:

$$EA= GF/IT$$

Siendo EA el indicador de eficiencia asignativa mientras que IT serían los Ingresos totales, entiendo por ellos todos los que figuran en la Cuenta de Resultados de la Entidad y GF los gastos de la actividad fundacional.

De esta manera, una entidad es más eficiente cuánto mayor parte de sus ingresos se destina a cubrir los gastos de su actividad fundacional.

Sin embargo, es necesario adaptar tanto los Ingresos como los Gastos para que pueda aplicarse adecuadamente. Gonzalez, M. y otros (2007), adapta dicho indicador para que pueda utilizarse aplicando la información contable disponible (cuentas anuales), por lo que en lugar de utilizar los gastos fundacionales incluye los gastos de explotación (GE) de forma que se obtendría:

$$EA=GE/IT$$

Es una realidad que son los ingresos los que configuran los inputs de las entidades pero debemos plantearnos también el uso que se hace de los recursos aportados. En nuestra opinión se debería computar no solo los ingresos sino también el patrimonio o dotación fundacional de la entidad.

-Eficiencia técnica.

Mide que proporción de los gastos totales de la entidad son costes administrativos. De este modo, una entidad será más eficiente si la mayoría de sus costes tienen una relación directa con su actividad fundacional, minimizando por tanto los costes administrativos.

Así, el indicador se define como  $ET=CA/CT$

Donde ET, es el indicador de Eficiencia Técnica, CA son sus costes administrativos y CT los costes totales.

La aplicación de este indicador requiere la determinación de los costes de administración a partir de la información contable.

Este indicador, dado que hay que minimizarlo, penaliza a aquellas entidades que realizan actividades mercantiles cuyos costes administrativos suelen ser mayores sin que ello conlleve menor eficiencia.

Puede reformularse, en  $ET = \text{Gastos Fundacionales} / \text{Costes Totales}$

Ratio que habría que maximizar.

Al respecto del estudio de los indicadores de eficiencia, conviene señalar algunas explicaciones que justifican las posibles causas de un comportamiento negativo de este indicador (Bonnetoy, J. y otros, 2005). Ante la disminución de un cociente que mide por ejemplo Producción/Recursos, el análisis pertinente es identificar las razones de la disminución de la producción, que puede ser por razones externas por ejemplo una huelga, o razones del interior de la organización derivadas de un problema tecnológico relativo a un proceso previo a la realización del trabajo, o bien el incumplimiento de la meta fijada, por una inadecuada programación de las actividades.

En este punto es interesante señalar los tipos de ineficiencias que pueden producirse con la utilización de *inputs* (insumos) inadecuados: ineficiencia asignativa e ineficiencia técnica.

La ineficiencia asignativa se refiere al exceso de costes debido al mantenimiento de una estructura de *inputs* inadecuada, en cuya composición (*inputs mix*) se mantienen por encima de lo necesario unos factores cuyo precio relativo es elevado. Un ejemplo de lo anterior es el escaso uso de equipos informáticos, donde se podría estar en presencia de una dotación del personal excesiva. La ineficiencia asignativa no implica que no se esté obteniendo el máximo nivel posible de producción con los factores que se consumen, sino que el costo total de producción es excesivo debido a que la composición de los factores impide asegurar la obtención de un costo de

producción mínimo.

Respecto de la ineficiencia técnica, esta se refiere a aquellos casos que el consumo de *inputs* es excesivo respecto del nivel de producción que se obtiene. Estos niveles de ineficiencia técnica se obtienen de comparaciones de los valores de la unidad que se analiza con los relativos a otra que demuestra una mejor eficiencia (*benchmarking*) (AECA doc. 16, 2000).

Un concepto similar al de eficiencia asignativa que hemos explicado es el desarrollado por Herranz, R. (2005), quien con el objetivo de analizar la responsabilidad en la aplicación de los recursos establece el siguiente ratio:

Ratio de aplicación de recursos obtenidos= Recursos aplicados/recursos obtenidos.

Que podría modificarse en caso de que tuviera recursos de ejercicios anteriores resultando así en:

Ratio de aplicación de recursos disponibles=Recursos aplicados/recursos disponibles.

Cabe pues considerar que la eficiencia con respecto a la performance puede ser pensada en términos de dos factores: fines, como el logro de los objetivos para individuos concretos y el impacto como el logro más amplio de un objetivo social (González Quintana, M. 2003).

A partir de dicha interpretación de la evaluación del desempeño es importante entonces dar explicaciones de por qué se producen diferencias a nivel de eficacia (Poister, T. 2003). Algunas posibles causas pueden ser:

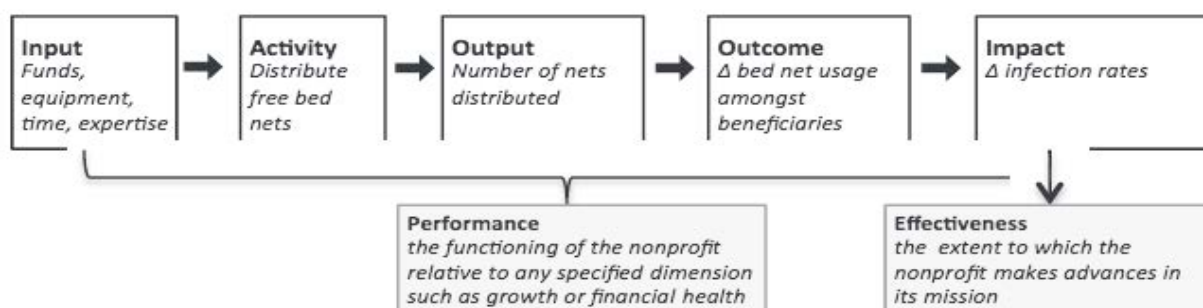
- ✓ Se sobre o sub-estimo la capacidad de proveer los bienes y servicios.
- ✓ Hubo una mayor demanda por factores exógenos (capacidad de cubrir la demanda, no en focalización, ni cobertura dado que previamente se definen los parámetros)
- ✓ La capacidad de obtención de los efectos esperados o impactos en la población destinataria.

Hay que considerar que la debilidad de las actuales prácticas en la medición de la performance viene motivada por la criticidad en la definición e implementación de la Misión (Liket, K. y otros 2014). Numerosos estudios han usado performance y eficiencia como conceptos análogos. Sin embargo, la performance está generalmente ligada a un amplio rango de dimensiones tales como crecimiento corporativo y salud financiera y es más asimilable a la eficacia en el desempeño de sus actividades. La eficacia frente a la eficiencia, en el ámbito de las ESFL, es un concepto mucho más amplio y de mayor comprensión y utilidad (Maranville, S. 1999).

Por el contrario, nociones de eficiencia son más específicas de la productividad de los recursos, aunque también varían ampliamente. Así nos encontramos con que la denominada eficiencia empresarial o eficiencia global está muy a menudo asociada con la consecución de fines corporativos y en particular fines relacionados con los beneficios sociales de la Misión (Weiss, C. 1998).

Así, siguiendo a Liket, K. y otros (2014) la eficiencia está determinada por el tamaño del efecto del último escalón (Impacto) de la cadena de valor social-esto es el impacto corporativo.

Cuadro 20: Performance en la cadena de valor social



Fuente: Liket, K. y otros (2014)

Para Liket, K. y otros (2014), por tanto, la performance es un concepto multidimensional, mucho más amplio y mejor definido por cómo funciona o cómo es

el desempeño de la organización en determinados ámbitos tales como crecimiento o salud financiera.

En contraste con la eficacia global (en qué medida la fundación cumple su misión), la específica dimensión de la cual se valora la performance puede referirse a cualquier nivel de la cadena de valor incluidos el input, actividad, output, outcome e impacto. En general para ser considerada eficaz en términos de alcanzar su Misión una organización debe demostrar alta performance en todas las dimensiones restantes, tanto las intermedias como salud financiera, reputación o finales como evolución de la actividad no lucrativa. Las entidades cuyo desempeño en este tipo de dimensiones es óptimo tienen más probabilidades de ser exitosas en servir a sus beneficiarios eficiente y eficazmente y por tanto en cumplir con su Misión.

La valoración de la eficiencia y de la eficacia puede obedecer a diferentes propósitos. Hoefer, R. (2000), según Brown (2005), en su estudio encontró que las ESFL muestran una diversidad de propósitos para sus evaluaciones: 57% querían usar las mismas para asegurar su control interno, 51% era simplemente curiosidad sobre sus consecuencias, impactos y efectos, 42% perseguían razones comerciales y un 39% por requerimiento de los fundadores.

El regulador americano, Financial Accounting Standard Board (FASB) reconoce las limitaciones del sistema tradicional de las Cuentas Financieras en valorar la Performance de una ESFL. En su norma nº 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, FASB reconoce la necesidad de un tipo diferente de información para medir la Performance. La norma exige información sobre los “resultados” de los servicios desarrollados (como usa los recursos para desempeñar los diferentes programas o servicios) en los estados financieros. La norma nº 4 dice que idealmente, las ESFL deberían proporcionar información sobre el grado de cumplimiento de sus programas en su Memoria Financiera. FASB reconoce las dificultades de las organizaciones en valorar e informar del cumplimiento de sus

programas y reconoce la necesidad de un mayor análisis o estudio para medir la prestación de sus servicios y el desarrollo de sus programas.

Y aunque distintos organismos supervisores americanos utilizan la declaración 990 del Internal Revenue Service, IRS, “Return of Organization Exempt from Income Tax”, que incluye la cantidad de recursos que la organización recibe y como los gasta para vigilar y controlar la evolución de las ESFL, este tipo de valoraciones no indica con que eficacia una organización utiliza sus recursos para la consecución de sus objetivos, por ejemplo, una ESFL podría gastar el 80% de sus recursos proporcionando un servicio en particular, pero podría ser ineficaz en el logro de los objetivos del programa. Aplicar recursos de modo eficiente en un servicio no es una medida de eficacia de Performance (Sawhill, J. y otros, 2001).

En el Reino Unido, la mayoría de las guías prácticas de medición de performance en ESFL han sido dirigidas por el National Council for Voluntary Organisations (NCVO). NCVO ha producido numerosos estudios del caso que investigan la valoración de la Performance dentro de un rango de diferentes ESFL. Distintos autores mantienen que la valoración del sector ESFL demanda un conjunto distinto de herramientas de valoración de aquellas designadas para identificar la cuenta de pérdidas y ganancias (Hyndman, N. 1990).

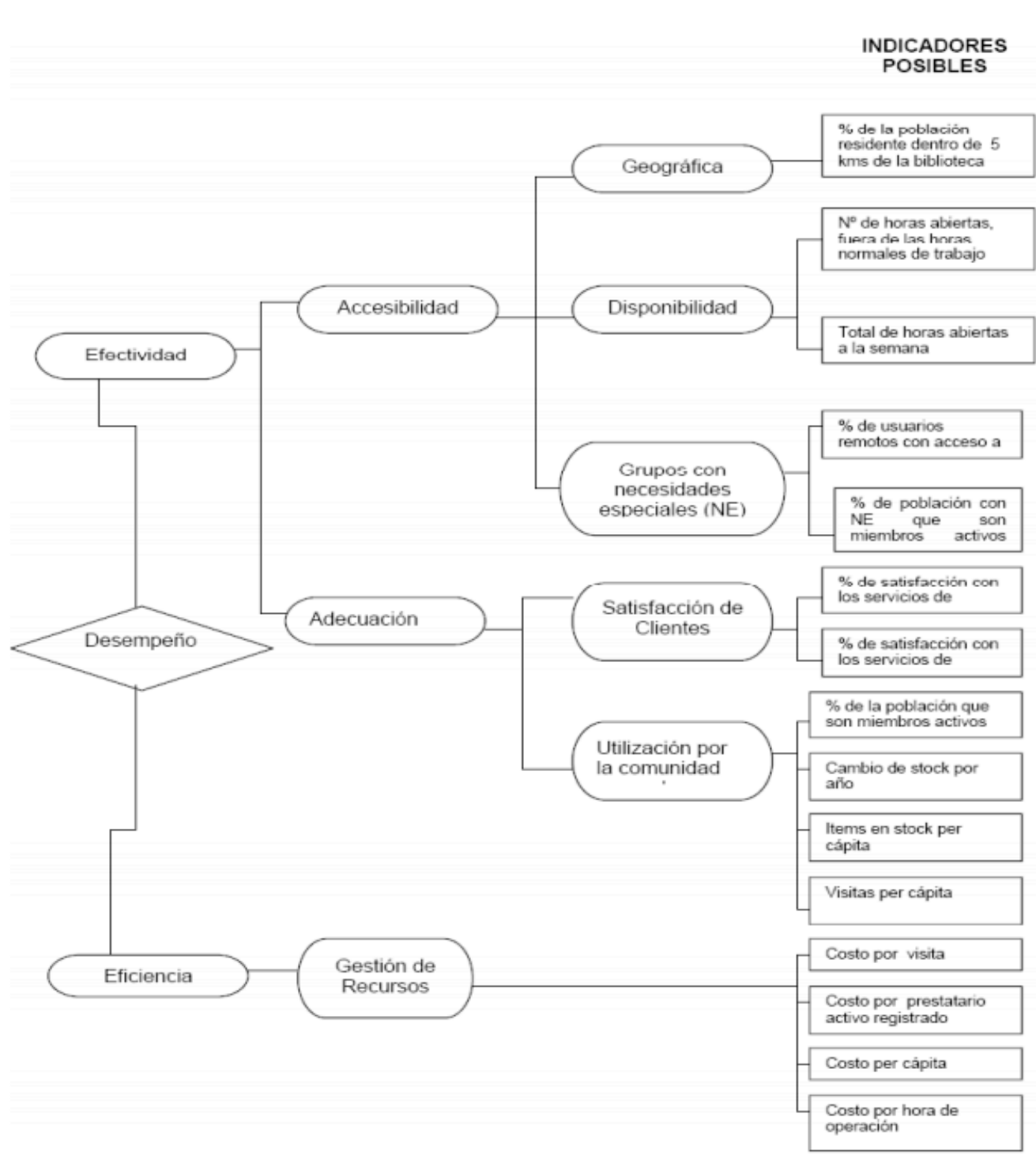
En el ejemplo que se muestra a continuación se señala el rol de la Audit Commission<sup>20</sup> en el seguimiento y apoyo a la evaluación del desempeño de los órganos locales: todas las organizaciones efectivas miden su desempeño para conocer cuán bien están haciendo las cosas, e identificar oportunidades de mejora. La UK Audit Commission es la responsable de la definición y publicación del Audit Performance Indicators (ACPIs) y de la guía Best Value Performance Indicators (BVPis) (Cuadro 21).

---

<sup>20</sup> [www.gov.uk/government/organisations/audit-commission](http://www.gov.uk/government/organisations/audit-commission)



Cuadro 21: Indicadores de desempeño en los municipios locales del Reino Unido.



Fuente: United Kingdom Audit Commission.

No obstante, el UK Audit Commission recomienda que en orden a demostrar responsabilidad y beneficio para los grupos de interés, las ESFL deben ir más allá de valorar los inputs y concentrarse en valorar los impactos. Siguiendo a Osborne, S.

(1995), se podría describir la valoración de impactos como “... Implica la valoración de la consecución de los objetivos de la organización, normalmente en término de los logros conseguidos sobre los clientes u organizaciones tipo. Este proceso de valoración es difícil aunque a cambio es una de las formas más significativas de valorar la Performance” (Osborne, S. 1995).

#### 4.8. EVALUACIÓN DE CUARTA GENERACIÓN. LA EVALUACIÓN ORIENTADA A LA UTILIDAD: SROI

A pesar de la atención prestada a la evaluación, los estudios empíricos indican que las ESFL han hecho solo progresos marginales en sus prácticas de evaluación (CEP, 2015). No han sido creados entornos prácticos o herramientas coste-efectivas que ofrezcan una clara definición y expliquen la interrelación entre los objetivos de la evaluación y la recolección de datos. Para muchos beneficiarios y/o stakeholders, las cuestiones más críticas relativas a la Misión de una organización radican en la consecución de la misma de una forma apropiada y satisfactoria no tanto en la gestión financiera y estas dos cuestiones no pueden ser fácilmente medidas usando datos financieros o cuantitativos.

El rendimiento social de la inversión (SROI) es una metodología para la evaluación del impacto social de una inversión. Desarrollado a partir de un análisis tradicional de coste-beneficio y la contabilidad social, el SROI es un enfoque participativo que permite convertir en forma monetaria el valor de una amplia gama de resultados, tengan estos un valor económico o no.

Un análisis SROI produce un informe de cómo una organización crea valor a la hora de introducir cambios en la Sociedad, y un coeficiente que indica cuánto valor social (en €) se crea por cada 1€ invertido. El coeficiente de SROI es una comparación entre el valor generado por una actividad y la inversión necesaria para lograr ese impacto. Sin embargo, un análisis SROI no debe limitarse a un número, lo que en principio se utiliza para expresar el valor. Por el contrario, presenta un marco para explorar el impacto social de una organización, en el que la monetización desempeña un papel importante, pero no exclusivo. De la misma manera que un

plan de negocios contiene mucha más información que las proyecciones financieras, el análisis SROI es mucho más que un simple número (Narrillos, H. 2010). Es un documento sobre el cambio, sobre el que basar las decisiones, que incluye estudios de caso e información cualitativa, cuantitativa y financiera. Hay dos tipos de SROI:

- De evaluación, que se realiza a posteriori y en base a los resultados reales que ya han tenido lugar. Este SROI se utiliza para medir el impacto de proyectos ya ejecutados.
- De pronóstico, que predice el valor social que se creará si las actividades logran los resultados previstos. Este tipo de SROI es especialmente útil en las etapas de planificación de una iniciativa. El mismo puede ayudar a mostrar cómo la inversión puede maximizar el impacto y también es útil para identificar lo que debe medirse una vez que el proyecto está en marcha.

Implementando la metodología SROI en proyectos sociales, se tiene la oportunidad de por un lado documentar mejor el trabajo que se realiza, bajo una metodología común, con un conjunto de indicadores comunes y resultados comparables y por otro demostrar el verdadero valor de su impacto (Lingane, A. y otros. 2004).

En la actualidad, el momento el mayor foco en la evaluación esta en demostrar que los resultados se acercan a aquellos predichos por los modelos lógicos, acompañados por una explicación sobre el impacto estimado. A través de esta metodología, quienes utilizan SROI podrán poner en valor estos impactos, monetizándolos y haciéndolos así comparables con los euros invertidos en el proyecto.

El análisis SROI permite homologar resultados e impactos en contextos y geografías diferentes y comunicarlos a los actores involucrados y futuros inversores en forma convincente y comprobada. El proceso del SROI, facilita un diálogo con los actores involucrados, ayudando a evaluar el grado en que las actividades cumplen con sus necesidades y expectativas.

#### 4.9. MISIÓN E IMPACTO.

Desde la perspectiva de un fundador o de la sociedad el interés puede no estar siempre en responder a la cuestión de si la organización ha alcanzado su Misión. De manera creciente los stakeholders tienen el interés de conseguir el mayor bien o impacto social por cada dólar gastado -The Center for High Impact Philanthropy<sup>21</sup> (2007). De forma consecuente es práctico distinguir dos subtipos de nivel de impacto que corresponden a la organización y a la eficiencia en acción social: impacto relacionado con la Misión e impacto de acción social (Liket, K. y otros (2014).

Los resultados concretos de éxito son una importante herramienta de marketing para atraer donantes y construir un soporte social. Muchas Fundaciones e instituciones públicas o privadas que ejercen como donantes institucionales ahora demandan ver los resultados de sus inversiones en ESFL y financiarán solo aquellas que puedan darles una detallada respuestas (Rey, M. 2010).

Sin embargo, estos donantes institucionales ya no se conforman con una mera lista de actividades a desempeñar. Para los donantes particulares, centrarse en la valoración de la Performance representa una actitud positiva de la organización y un alto nivel de competencia. Muchas ESFL, como la Chesapeake Bay Foundation<sup>22</sup> y la American Cáncer Society<sup>23</sup> han usado muy satisfactoriamente la buena publicidad de sus objetivos de performance para influir en la opinión pública y en las instituciones gubernamentales.

Kanter, R. y otros (1987) han argumentado que el sistema ideal de valoración de Performance en una ESFL debería reconocer la existencia de múltiples partes interesadas y desarrollar medidas alrededor de sus valores y expectativas. Debería reconocer la diferencia existente entre la Misión con mayúsculas y los fines u

---

<sup>21</sup> [www.impact.upenn.edu](http://www.impact.upenn.edu)

<sup>22</sup> [www.cbf.org](http://www.cbf.org)

<sup>23</sup> [www.cancer.org](http://www.cancer.org)

objetivos operativos y operacionales para tanto el corto como el largo plazo. Debería evitar la equivocación de desarrollar un explícito y complejo sistema de valoraciones de performance que equiparen clientes y donantes, patronos y profesionales, directivos y cualquier otro grupo de individuos con un interés en la organización.

Las evidencias empíricas demuestran, sin embargo, que no se han producido muchos progresos en tal tipo de metodologías de valoración. La evidencia además muestra que la incapacidad de las ESFL para dirigir valoraciones que sean útiles para sus decisiones estratégicas se debe a una falta de participación en el proceso de evaluación. (Liket, K y otros 2014).

Para ayudar a las entidades y a sus stakeholders en el proceso de evaluación, la Foundation Centre<sup>24</sup> ha desarrollado un marco que vincula conjuntamente el objetivo de la valoración (e.g. eficiencia corporativa), el propósito de la valoración (e.g. como mejorar un programa), el motivo o asunto concreto de evaluación (e.g. podemos contribuir a una misión más eficiente en costes) y a qué nivel o tipo de resultados los datos deben ser recolectados (e.g. impacto). Esta metodología de valoración conocida como evaluación orientada a la utilidad destaca el propósito de la utilidad de la información que proporciona a sus usuarios, entre los cuales encontramos a numerosos beneficiarios incluidos los fundadores, el patronato, la dirección y otros más. Numerosos autores han coincidido en que la interacción con los stakeholders es la mejor y principal contribución de esta metodología a la utilidad de las evaluaciones (Rey, M. 2010).

Este énfasis en la colaboración es la esencia de la propuesta de valoración conocida como la evaluación de cuarta generación (Four Generation Evaluation –FGE-) que adopta una visión constructivista del saber en evaluación y donde los principales stakeholders se implican en un proceso de negociación para fijar los términos de la

---

<sup>24</sup> foundationcenter.org

evaluación(Liket, K. y otros (2014). Un claro ejemplo es la propuesta de Presupuesto Social de Sol Quesada (2012) que analizaremos más adelante.

Planteamientos participativos como el FGE aumentan la calidad tanto de los resultados de la evaluación como su utilización en la mejora de programas y toma de decisiones porque generan confianza y seguridad, creando valor compartido y estimulando la creatividad (Stimpson, J. 2005).

#### 4.10. LA TEORÍA DEL CAMBIO.

El consejo y los gestores de las ESFL necesitan un marco o modelo común que no sólo cuente los inputs, outputs y outcomes de sus programas y actividades (Kristensen, J. y otros, 2002) sino que además:

- ✓ Proporcione información del éxito en generar cambios sociales positivos y/o beneficios a sus socios.
- ✓ Facilite información de los “drivers” de estos cambios.

La Teoría del Cambio (Kurt Lewin (1939) y Van de Ven (1995) crean un modelo que trata de interpretar el comportamiento de las organizaciones a través de los conceptos que salen de la física: Los paradigmas fundamentales de su planteamiento teórico son el sistema de fuerzas, el espacio vital, la locomoción, el conflicto y la meta) surge como el fundamento para la realización del cambio positivo en la vida de los individuos, la Comunidad y/o la Sociedad en su conjunto. Se refiere a:

- ✓ Los principios teórico-empíricos que fundamentan el diseño de iniciativas o programas que la entidad produce.
- ✓ Los inputs necesarios, actividades, outputs y outcomes e impactos utilizados y producidos por la Entidad para generar cambios favorables.

Una organización, para formular su propia teoría del cambio, deberá ser capaz de fundamentar un esquema causal de por qué sus programas triunfarán trazando la secuencia de outputs, outcomes e impactos que se espera ocurran como resultado

de los inputs y actividades planeadas (Valcarcel, M. 2011). Los gestores de las ESFL serán capaces de seguir y rastrear de una forma más sistemática y exhaustiva si sus esperados impactos se producen realmente. En suma, una ruta del Cambio bien trazada fortalecerá su capacidad de pedir crédito, por ejemplo, para sus impactos previstos como resultado de su estrategia (Foundation W. K. Kellogg). Esta idea motivó a numerosas Fundaciones y otras organizaciones en los Estados Unidos a apoyar el uso de esta técnica, resultando y concluyendo en el diseño de Modelos de Programación Lógica.

#### 4.11. MODELOS DE PROGRAMACIÓN LÓGICA (MPL).

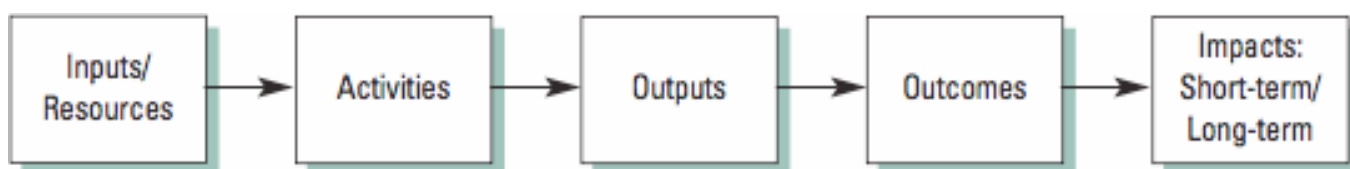
En estrecha conexión con los principios de la teoría del cambio, los Modelos de Programación Lógica (MPL), fueron introducidos en el ámbito fundacional por la Kellogg Foundation en 1998 y están diseñados como imágenes o fotografías de cómo una entidad desarrolla su trabajo.

Un MPL vincula impactos (tanto a corto como a largo plazo) con las actividades, procesos y/o proyectos y las asunciones teóricas subyacentes del Programa. De tal forma que muestra la relación causa-efecto (*beneficio*) subyacente o inherente del Programa de la ESFL. Esto es de gran importancia al tratar de desarrollar mediciones y medidas útiles para evaluar el rendimiento de los Programas. Es una técnica similar al mapa de Causalidad o Estratégico de Kaplan y Norton (1996) en el sector Lucrativo.

Cualquier diseño serio de un programa se basa en un conjunto de asunciones relacionadas con los servicios que el programa proporciona, los clientes a los que sirve o los casos que trata, sus resultados pretendidos y la lógica que hay tras de cómo el empleo de los recursos en las distintas actividades de los Programas se espera produzcan esos resultados (Epstein, M. y otros, 2009).

En el cuadro 22 mostramos un ejemplo de un modelo simple de programa lógico que recoge la relación entre las distintas etapas de la realización de las actividades en una fundación.

Cuadro 22. Ejemplo de construcción de un modelo de programa lógico.



Fuente: Epstein, M. y otros (2009)

Esta solución de cada vez mayor aceptación, sin embargo, deja en manos de las propias entidades la valoración de los Beneficios e Impactos. La tendencia más extendida resuelve esta cuestión mediante la correcta definición de la Misión que facilite la fijación de los Objetivos y Fines vinculados y su correspondiente medición mediante diferentes indicadores de lo conseguido. Es por tanto el proceso de planificación estratégica y sus distintas etapas: planificación, presupuestación y control, el referente contable de dicho proceso.

La representación visual de los elementos específicos en el Modelo Lógico ayuda a una planificación sistematizada de programas, a la implementación y particularmente importante a medir y valorar. La tarea más difícil, sin embargo y que todavía permanece en discusión, es determinar los parámetros y/o factores que permitan valorar los Impactos.

Las agencias gubernamentales en USA y Canadá para el desarrollo de indicadores de la performance utilizan una metodología basada en un Modelo Lógico, que establece una cadena de relación entre indicadores de actividad, pasando por los de productos, hasta los tres tipos de resultados: resultados inmediatos (*immediate outcomes*), resultados intermedios (*intermediate outcomes*), y resultados finales (*Final/ultimate outcomes*).

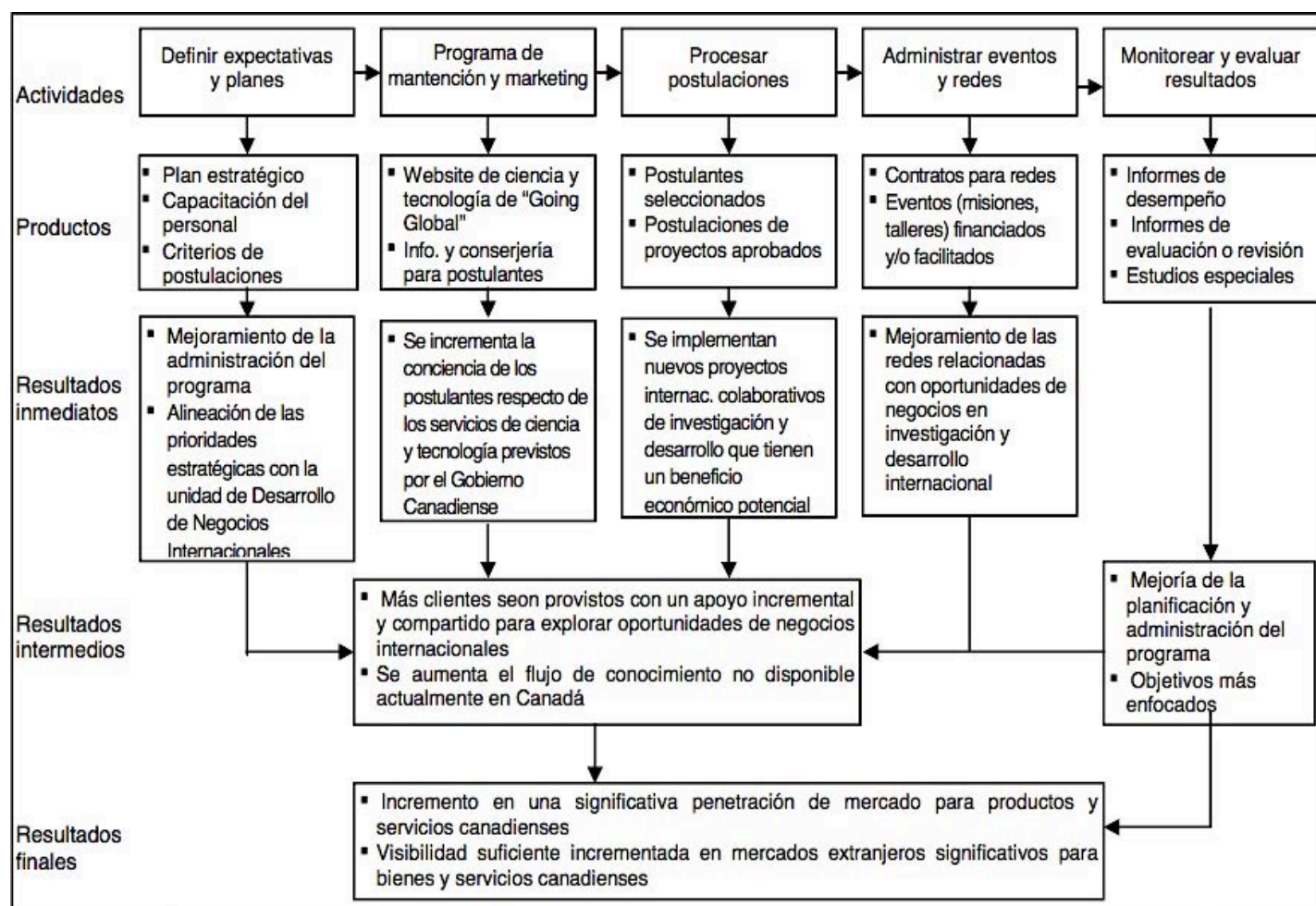
La OCDE (1998) ha intentado ordenar esta prolífica y diversa nomenclatura. En



primer lugar asume que los insumos son recursos de los que la organización o gerente dispone para lograr un producto o resultado. Los insumos pueden incluir los funcionarios, equipos o instalaciones, materiales fungibles y los bienes o servicios recibidos. Los costes constituyen los gastos incurridos al usar los insumos. Los productos están relacionados con los bienes y servicios producidos directamente por un organismo público para los ciudadanos, negocios y/o otras agencias gubernamentales. Los resultados se relacionan con los impactos o consecuencias para la comunidad de los productos o actividades del gobierno. Los resultados reflejan los impactos intencionados y no intencionados de las acciones gubernamentales, estos proveen la racionalidad para las intervenciones gubernamentales.

En el esquema que se presenta a continuación se transcribe un modelo lógico, aplicado al estudio de caso de una agencia canadiense.

Cuadro 23: Modelo de programa lógico "Going Global".



#### 4.12. DE EL MPL A EL MODELO INPUT-IMPACT.

Las distintas metodologías comentadas han llevado al sector fundacional a la utilización de técnicas basadas en el estudio de la relación input – outcomes según modelos de interacción lógica. Así, uno de los modelos más de actualidad es el modelo Input –Impact para mejorar la medición del rendimiento y la gestión de las ESFL (Epstein, M. y otros 2009).

El modelo refleja el proceso “productivo” de una entidad:

Input >>Actividades>>Outputs>>Outcomes>>Impacts.

Los inputs o recursos son necesarios para realizar los programas. Los recursos se usan para acometer las actividades previstas. Las Actividades implican la provisión de servicios, el cumplimiento de las leyes y normativa. Si el programa consigue las actividades previstas, se asume que la entidad producirá la cantidad de productos o servicios planificados. En consecuencia, los participantes se beneficiarán de diversas maneras (outcomes). Si los participantes reciben los beneficios entonces podemos esperar que se den ciertos cambios (Impactos) en las Comunidad o Sociedad (Canales, J. y otros, 2012).

¿Qué entendemos por Resultados frente a Impactos? Al traducir del inglés términos como *outcomes* y *outputs*, la confusión se incrementa pues muchos países sólo se refieren a “resultados”, pero la distinción entre resultados y productos generalmente no se realiza. Incluso entre países anglosajones existen notables diferencias. A modo de ejemplo, el término *outcome* (resultado o impacto) se utiliza en Estados Unidos como las consecuencias intencionadas de la actuación institucional; en tanto que Australia analiza los *outcome* como el impacto real, independiente de que éste haya sido intencionado o no (Slaper, T. 2002).

---

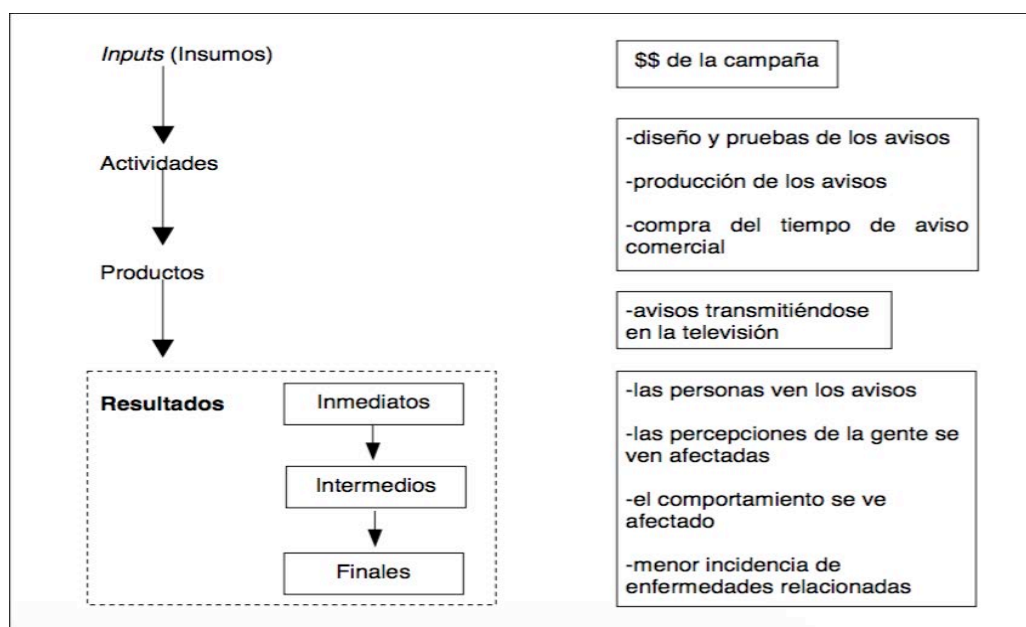
<sup>25</sup> [www.tbs-sct.gc.ca/tbs-sct/index-eng.asp](http://www.tbs-sct.gc.ca/tbs-sct/index-eng.asp)

La categorización de los resultados es una práctica que facilita el análisis de los mismos pero no es de fácil aplicación al requerir la segmentación de las actividades por etapas. En algunos países, como Chile y Canadá, se utilizan dos categorías de ámbitos de medición o de control para los resultados u *outcomes*: resultados intermedios y resultados finales. En otros casos se desagrega en tres categorías de resultados: inmediatos, intermedios y finales. En general esta desagregación se utiliza para la evaluación de programas sociales que requieren un alto nivel de información sobre los efectos generados en la población (Armijo, M. 2005). A continuación se definen las tres categorías:

- Resultados Intermedios: se refieren a los cambios en el comportamiento, estado, actitud o certificación de los beneficiarios una vez que han recibido los bienes y servicios de un programa. Su importancia radica en que se espera que conduzcan a los resultados finales y en consecuencia constituyen una aproximación a éstos.
- Resultados Finales o Impacto: son resultados a nivel del fin de los bienes o servicios entregados e implican un mejoramiento en las condiciones de la población objetivo, atribuibles exclusivamente a éstos.
- Resultados inmediatos: efectos directamente atribuibles a los resultados y para los cuales se puede gestionar su control y razonablemente asumir su responsabilidad.

En el cuadro siguiente se desarrolla un ejemplo respecto de una campaña anti tabaquismo realizada en la televisión, a través de un modelo lógico para vincular la relación entre los inputs, procesos (actividades), productos y resultados.

Cuadro 24. Vinculación Input-Output y sus indicadores relacionados.



Fuente: Armijo, M. 2005, adaptado de Schacter, Mark (2002).

Institute On Governance, Ottawa, Canada.26

A continuación se muestran una serie de ejemplos de cómo diferentes entidades de distintos sectores están trabajando la evaluación del rendimiento no financiero.

#### 4.13. EJEMPLOS DE CÓMO ALGUNAS ESFL VALORAN EL RENDIMIENTO NO FINANCIERO.

KaBOOM!<sup>27</sup> Utiliza indicadores de rendimiento diferentes a los tradicionales. En un principio consideró utilizar la fórmula de DuPont adaptada, que vincula y relaciona el margen operativo, rotación de los activos, y el ratio de apalancamiento para explicar la rentabilidad del equity (ROE) de la entidad, al marco operativo propio.

En esta su nueva fórmula (fórmula de DuPont modificada), el foco en beneficios, en este caso el valor aportado, es redefinido como valor creado para la Sociedad. La rotación de activos es redefinida como la eficiencia de la entidad en distribuir y utilizar sus recursos propios para la maximización de sus resultados (valor). Y la

<sup>26</sup> [www.iog.ca](http://www.iog.ca).

<sup>27</sup> [kaboom.org](http://kaboom.org)

financiación de la deuda es redefinida como la capacidad de ganar contribuciones en la dedicación temporal de los voluntarios y nuevas donaciones. La fórmula modificada de DuPont es vista como un factor que multiplica el valor de la entidad. Finalmente, el aumento en el valor del accionista, en este caso stakeholder, se transforma en el aumento que la Comunidad consigue por el trabajo de KaBOOM!’s.

Convencidos de que los impactos eran difíciles de medir y que su modelo social del cambio era suficientemente robusto y era innecesario demostrarlo, KaBOOM! decidió abandonar su marco operativo comentado. La Entidad no quería invertir esfuerzo en medir el impacto social porque los miembros del Consejo estaban convencidos que la teoría del Cambio funcionaba. En su lugar, ellos eligieron parámetros referidos a elementos razonablemente próximos a la cadena de relaciones Causa-Efecto, tales como outputs en término de campos de actuación desarrollados más que en impactos sobre obesidad, seguridad, etc. El Consejo adoptó así un sistema de medición del rendimiento que junto con parámetros de eficiencia, mide y valora el apalancamiento sobre financiación y valor sobre resultados.

En KaBOOM! miran al impacto social de sus actividades cada dos tres años para testar su teoría del cambio pero ellos no intentan demostrarla.

Cuadro 25: KaBOOM! Indicadores de Performance

PERSPECTIVES	PERFORMANCE MEASURES
Leverage	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Earned income as % of total revenues</li> <li>• Net contribution margin per activity</li> <li>• Total number of volunteers per year</li> <li>• Average number of volunteers per build</li> <li>• Organizational culture: <ul style="list-style-type: none"> <li>– staff turnover rate (gross)</li> <li>– culture rating (scale from 1 to 4)</li> </ul> </li> <li>• Brand: <ul style="list-style-type: none"> <li>– Number of media mentions per year</li> <li>– Number of click-throughs per year</li> <li>– Number of target marketing mentions per year</li> </ul> </li> </ul>
Value	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Number of children served within walking distance (actual vs. plan)</li> <li>• Number of new/renewed playful cities</li> <li>• Number of playgrounds built: started/completed</li> <li>• Number of individuals who have taken a step beyond volunteering on a build</li> </ul>

Fuente: kaboom.org

Otro caso muy extendido se basa en la medición por separado de los diferentes rendimientos asociados a la actividad y la evaluación independiente de cada uno de ellos. Así, la Opportunity International<sup>28</sup>, una organización no lucrativa, tiene un sistema de medición del rendimiento que contiene:

- ✓ indicadores de rendimiento económico.
- ✓ indicadores de rendimiento social, que ayudan a entender si los pobres están mejor tras haber sido atendidos por ellos.
- ✓ indicadores de dimensión espiritual, la cual está en el centro de la Misión de la Organización.

Cuadro 26: Indicadores de Opportunity International

PERSPECTIVES	PERFORMANCE MEASURES
Financial perspective	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Operational sustainability (operating revenue as a % of costs)*</li> <li>• Number of loan clients at year-end</li> <li>• Dollars loaned per year</li> <li>• Average loan size/Average first loan size</li> <li>• % of loans made to women</li> <li>• Dollars spent on client training and education</li> <li>• % of client retention</li> <li>• Financial sustainability (ability to cover lending expenses and the cost of capital)</li> <li>• Portfolio quality: % of arrears over 30 days</li> <li>• Return on equity/Incremental benefit to society</li> <li>• Loan repayment rate, etc.</li> </ul>
Client economic perspective	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Number of new clients/businesses per year</li> <li>• % increase in sales</li> <li>• % increase in profits</li> <li>• Amount of voluntary savings</li> <li>• Number of jobs created per year</li> </ul>
Client social perspective	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % of clients with increased civic/leadership involvement</li> <li>• Training/Education: % of clients who successfully complete training/education</li> <li>• % of clients with better nutrition</li> <li>• % of clients with improved housing</li> <li>• % of clients aware of HIV/AIDS</li> <li>• Empowerment rate**</li> </ul>
Client spiritual perspective	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % of clients claiming they improved their relationship with God based on successful economic and social life</li> <li>• % improvement in quality of life</li> <li>• % increase in worship participation</li> </ul>

Fuente: opportunity.org

<sup>28</sup> opportunity.org

El coordinador de Centros de Salud en Ontario -Community Health Centers in Ontario<sup>29</sup> (CHCs) ha fijado el llamado Modelo Lógico en base a Resultados subrayando los principales inputs, actividades, outputs, y beneficios (outcomes) como modelo de valoración. Los beneficios finales buscados por la CHC están reflejados en su declaración de Misión y Visión.

En su modelo –cuadro 26- CHC diferencia entre tres tipos de beneficios y/o outcomes:

1. Inmediatos son aquellos más atribuibles a los resultados y por los cuales CHC puede razonablemente asumir control y responsabilidad.
2. Intermedios, incluyen aquellas áreas donde CHC tiene un menor grado de control pero para las cuales los resultados de CHC se espera todavía tengan algún impacto.
3. Finales, sobre los cuales CHC tiene aún menos control pero para los cuales los resultados de CHC se espera tengan algún impacto.

---

<sup>29</sup> [communityhealthcenters.org/index.php](http://communityhealthcenters.org/index.php)



Cuadro 27: Resultados según el Modelo Lógico en Community Health Centers de Ontario

<b>Process Outcome</b>	Access, coordination, cost efficiency, and satisfaction
<b>Summative Outcomes</b>	<p><b>Immediate outcomes:</b> (a) improved work life/performance of the CHC workforce, (b) increased individual capacity: knowledge and activation, (c) reduced risk, duration, and effects of acute conditions, particularly among vulnerable populations, (d) reduced risk and effects of chronic health conditions, particularly among vulnerable populations.</p> <p><b>Intermediate outcomes:</b> (a) enabled and empowered individuals, families, and organizations that make healthy choices and engage in healthy behaviors and activities, (b) improved distribution of health across the population/reduction in health disparities, (c) healthier communities and contexts</p> <p><b>Final outcomes:</b> (a) sustainability and equity of the health system, (b) optimal health and quality of life of individuals, families, and communities, now and into the future</p>
<b>Program Goal</b>	Individual, families and communities have optimal health and quality of life
<b>Target Population</b>	Individual, families and communities served by CHCs
<b>Service Components</b>	Primary care, illness prevention, health promotion, community / system capacity
<b>Activities</b>	<p>Activities focused on:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>(a) health and well-being of individuals and families, and</li> <li>(b) community &amp; broader system</li> </ul>

Fuente: [communityhealthcenters.org/index.php](http://communityhealthcenters.org/index.php)



Como hemos podido apreciar las últimas tendencias utilizan los Modelos Input-Impact amparándose en la metodología PLM –Program Logic Model- o de modelos Lógicos.

#### 4.14. RANKINGS Y CLASIFICACIÓN.

Una de las dificultades en la valoración de las entidades radica en la comparación entre sus homólogas. La elección de un benchmark o indicador de referencia con quién compararse no soluciona el problema de saber qué entidad es mejor en el uso de sus recursos (ver benchmarking). Habitualmente, las ESFL son clasificadas u ordenadas en función de su tamaño, actividad, localización o ámbito de su beneficiarios. No obstante, debido a la creciente importancia de las mismas y a las demandas de información de los donantes, sobre todo particulares, han surgido una serie de iniciativas que a semejanza de las entidades de calificación del sector financiero en el ámbito lucrativo se dedican a analizar, valorar y calificar a las ESFL y ordenar según grupos de actividad. Las dos iniciativas más relevantes a nivel global son Guide Star<sup>30</sup>, con implantación internacional cubriendo más de 200.000 organizaciones y en USA es Charity Navigator.<sup>31</sup>

A diferencia de Guide Star que es un evaluador, Charity Navigator califica a las ESFL cualitativamente por categorías asignando ratings en eficiencia y capacidad corporativa y finalmente evalúa su salud financiera global. Analiza la salud financiera de ESFL, usando la información publicada anualmente en sus Cuentas Anuales, valora las ESFL en dos amplias áreas de salud financiera: eficiencia y capacidad/solvencia. El análisis proporciona importante información sobre la eficiencia de la entidad en el uso de sus recursos, costes incurridos, evolución de los ingresos y situación financiera por programas.

Para determinar la eficiencia, la compañía analiza cuatro categorías de performance: gastos de programas divididos por el total de gastos operacionales; gastos administrativos dividido por el total de gastos operativos; Gastos en captación de

---

<sup>30</sup> [www.guidestar.org](http://www.guidestar.org)

<sup>31</sup> [www.charitynavigator.org](http://www.charitynavigator.org)

fondos divididos por el total de gastos operativos; y la eficiencia en captación de fondos calculada como los gastos en captación de fondos divididos por el total de contribuciones o aportaciones recibidas como resultado de esa actividad de captación.

Para medir la capacidad de la entidad la Compañía analiza tres categorías de performance: crecimiento de ingresos en los últimos cuatro años; crecimiento de gastos en programas en los últimos cuatro años; y el ratio de capital circulante calculado como el capital circulante dividido por los gastos totales.

En definitiva Charity Navigator proporciona ejemplos de valoración de la performance financiera que directivos y donantes pueden usar para evaluar su entidad. Pero no evalúa ni valora la efectividad de los programas y actividades ni valora el impacto social.

#### 4.15. FUNDACIÓN LEALTAD.

En el sector fundacional español este tipo de análisis, basado en la calificación de ESFL a partir de sistemas de rating y scoring, todavía no se ha implementado sistemáticamente, con un modelo similar al mencionado de GuideStar, se han desarrollado dos ya consolidados proyectos, la Fundación Compromiso y Transparencia –ver epígrafe II del trabajo Empírico- y la Fundación Lealtad<sup>32</sup>. Esta última analiza la transparencia y las buenas prácticas de las Organizaciones no gubernamentales (ONG) y pone dicha información a disposición de los interesados –stakeholders- para ayudarle a decidir con qué ONG colaborar. La resultante no es un ranking –no ordena a las ESFL acorde a los valores absolutos de un único indicador-, pero se hacen públicos los valores obtenidos para los diferentes indicadores en cada una de las entidades que voluntariamente se someten al ejercicio de transparencia.

---

<sup>32</sup> <http://www.fundacionlealtad.org/web/home>

La misión de la Fundación Lealtad es fomentar la confianza de la sociedad española en las ONG para lograr un incremento de las donaciones, así como de cualquier otro tipo de colaboración con las ONG. La Fundación ofrece a particulares y empresas información independiente, objetiva y homogénea sobre las ONG para ayudarles a decidir con qué ONG colaborar y orientarles para hacer un seguimiento de sus donaciones. Esta información se basa en los análisis de transparencia y buenas prácticas que la Fundación realiza a aquellas ONG que voluntariamente lo solicitan, radicando en este aspecto la principal limitación de este sistema de certificación.

Los Principios de Transparencia y Buenas Prácticas de las ONG son recomendaciones de la Fundación Lealtad en esta materia. Se trata de indicadores definidos por la propia Fundación que dan respuesta a las demandas de información de los donantes (particulares o institucionales) sobre las ONG y no constituyen ningún tipo de normativa legal. Para su diseño se tuvo en cuenta la información requerida por la sociedad española sobre las ONG y se estudiaron otros modelos implantados con éxito en países como Estados Unidos y Reino Unido.

Para ofrecer al donante una información completa, los Principios abarcan múltiples aspectos del funcionamiento de las ONG. A través de los Principios, el donante podrá conocer mejor el trabajo y la realidad de las ONG, y contará con criterios objetivos para decidir con rigor con qué ONG colaborar.

Los principios que se analizan son los siguientes:

1. Principio de Funcionamiento y Regulación del Órgano de Gobierno.
2. Principio de Claridad y Publicidad del Fin Social.
3. Principio de Planificación y Seguimiento de la Actividad.
4. Principio de Comunicación e Imagen Fiel en la Información.
5. Principio de Transparencia en la Financiación.
6. Principio de Pluralidad en la Financiación.
7. Principio de Control en la Utilización de Fondos.
8. Principio de Presentación de las Cuentas Anuales y Cumplimiento de las Obligaciones Legales.

## 9. Principio de Promoción del Voluntariado.

A diferencia de Charity Navigator, la Fundación Lealtad sólo analiza las ONG interesadas. Son las propias ONG las que solicitan el análisis con el fin de ser calificadas como "ONG Acreditada" lo cual les da un marchamo de calidad. Aquellas ONG interesadas en ser analizadas por la Fundación Lealtad para optar al sello de "ONG Acreditada" deben cumplir con los siguientes requisitos:

- ✓ Desarrollar actividades y proyectos de cooperación al desarrollo, ayuda humanitaria, acción social y/o medioambiente, catalogados de interés general, según el artículo 3.1 de la Ley 49/2002.
- ✓ Contar con al menos dos ejercicios económicos completos de actividad y tener auditoría externa de cuentas (que comprenden el balance de situación, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria económica), realizada por un auditor externo censor jurado de cuentas, de por lo menos el último ejercicio cerrado.
- ✓ Estar constituida como asociación o fundación. En el caso de una asociación, ésta debe haber sido declarada de utilidad pública.

Solo las ONG analizadas que cumplan íntegramente los Principios de Transparencia y Buenas Prácticas estarán autorizadas a usar el sello de "ONG Acreditada".

### 4.16. SCORING.

El scoring es un sistema de puntuación que se asigna a una entidad en base a su perfil económico en comparación con el que tienen otras organizaciones similares o con su perfil anterior. Este es un sistema poco utilizado en ESFL entre otras razones porque no hay valoraciones. He incorporado esta metodología porque voy a utilizarla en la propuesta de uso del plan de actuación como herramienta de evaluación de la performance.

Para confeccionar un scoring se utilizan técnicas estadísticas a partir de información sobre el comportamiento de la entidad sujeta a valoración (nivel de ingresos, activos,

antigüedad, etc...) en actividades o actuaciones pasadas (nivel de cumplimiento, solvencia, etc...) para pronosticar el posible desarrollo futuro. Así, mediante una puntuación (score) de los aspectos que influyen en la evaluación, se califica a la entidad.

El scoring modeliza la experiencia conocida para obtener las probabilidades de cumplimiento de cada operación, programa y/o actividad, en función de las características de la entidad frente a otras organizaciones similares.

El scoring suele hacerse a partir del denominado análisis discriminante (Amat, O. 2012), que se realiza en dos etapas:

- Primera etapa (Análisis factorial discriminante): El objetivo de esta etapa es identificar las variables que se utilizarán en el sistema de puntuación.

Este análisis estadístico permite identificar los ratios o variables que más diferencian a las entidades que tienen un historial adecuado de las que tienen un historial con peores resultados. Los ratios con más poder discriminante, en el ámbito financiero, suelen ser los de liquidez, endeudamiento y rentabilidad. Cuando se utilizan datos de tipo no financiero se consideran informaciones de tipo singular (sector económico, tipo y número de actividades, beneficiarios, años de antigüedad...), de gestión (técnicas utilizadas de programación, marketing, administración, producción, sistemas de información...).

- Segunda etapa (Valoración).
- Dos metodologías destacan en esta fase: Un sistema de puntuación o la aplicación de una función discriminante. Si se recurre a un sistema de puntuación, se utilizan técnicas estadísticas tales como la regresión o las redes neuronales. La puntuación se confecciona de manera que se clasifica a los individuos analizados en grupos diferentes en relación con la capacidad de éxito. Una de las formas de proceder en éste tipo de análisis consiste en puntuar a la entidad en una serie de parámetros, partiendo de una base porcentual, a la que se le añaden o restan puntos en función de determinadas

variables que se determinan en base al análisis factorial discriminante. En el caso de realizarlo a través de una función discriminante, esta función es una fórmula de optimización (suele denominarse fórmula Z) que clasifica a las empresas analizadas según la probabilidad de cumplimiento de sus objetivos.

Estos modelos se basan en los ratios derivados de las entidades y en su comparación sectorial, determinando así las características que se ponderarán de forma que dé una puntuación o score, para concluir si se trata de un programa y/o actividad muy bueno, bueno, malo o regular.

Los scoring pueden basarse, como hemos visto, en variables de tipo cualitativo o en ratios. Estos modelos determinan el nivel de rendimiento de la entidad en base a datos de tipo no financiero (fortalezas o debilidades de temas de dirección, administración, comerciales, producción, recursos humanos...). También consideran otros elementos del perfil de la entidad como el año de fundación, domicilio social, sector de actividad, número de empleados... Algunos modelos de este tipo combinan los datos de tipo no financiero con ratios financieros.

La utilización de datos no financieros tiene la ventaja de que son menos manipulables que los datos financieros, ya que estos últimos se basan en las cuentas anuales que a menudo son objeto de maquillajes que pueden confundir a los analistas. Sin embargo, los datos no financieros a menudo son de valoración subjetiva (Amat, O. 2012).

Como muestra de este tipo de scoring describimos el modelo de Argenti, J. (1983). Este modelo tiene como finalidad determinar la probabilidad de insolvencia, considerando variables relativas a los defectos de la dirección y de gestión y control, que provocan debilidades en la empresa. Se trata de un modelo que da una gran relevancia al tipo de gestión de la empresa, como principal motivo de una posible insolvencia. Para Argenti, J. (1983), la mala gestión se pone de manifiesto cuando no hay una adecuada segregación de funciones (Director General y Presidente son la misma persona, por ejemplo) y esto provoca consecuencias (sistemas de control deficientes, falta de reacción al cambio...) Estos defectos explican debilidades

frecuentes en las empresas que quiebran lo que hace aparecer síntomas de que la empresa no va bien (ratios que se deterioran, maquillajes contables, etc...).

En la figura se acompañan los criterios de puntuación del modelo.

Cuadro 28. Modelo de scoring de Argenti.

DEFECTOS	<p><b>De Dirección:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>8. El Director General es autoritario.</li> <li>4. El Director General es también el Presidente de la empresa.</li> <li>2. El Consejo de Administración es pasivo.</li> <li>2. El Consejo de Administración está desequilibrado (muchos ingenieros, contables o abogados, por ejemplo).</li> <li>2. El Directo Financiero es débil y está poco preparado.</li> <li>1. Poca profundidad de la dirección.</li> </ul> <p><b>De gestión y control:</b></p> <ul style="list-style-type: none"> <li>3. No hay presupuestos o no se controlan correctamente.</li> <li>3. No se hacen previsiones de tesorería.</li> <li>3. No tienen un sistema de control de costes.</li> <li>15. Poca capacidad de reacción al cambio</li> </ul>
Total defectos: 43 ..... Máximo aceptable: 10	
DEBILIDADES	<ul style="list-style-type: none"> <li>15. Elevado endeudamiento</li> <li>15. Crecimiento demasiado rápido para el nivel de patrimonio neto</li> <li>15. Un proyecto importante ha salido mal</li> </ul>
Total debilidades: 45 ..... Máximo aceptable: 15	
SÍNTOMAS	<ul style="list-style-type: none"> <li>4. Ratios de solvencia a corto plazo muy bajos.</li> <li>4. Maquillajes contables.</li> <li>3. Oficinas con problemas de limpieza, salarios congelados, mucha rotación o directivos, problemas de clima laboral...</li> </ul>

	1. Síntomas de que la empresa va a cerrar, rumores negativos...
Total síntomas: 12	
Resultado posible máximo: 100	
Máximo aceptable: 25 (sin que los defectos superen el valor de 10)	

Fuente: Argenti, J. (1983).

Como puede apreciarse en el modelo las variables analizadas se refieren principalmente a la capacidad de gestión y dirección del equipo, puntuando todos los defectos que se detecten en la misma. Este modelo es de fácil aplicación en el ámbito no lucrativo tras un conveniente y apropiado cambio de variables.

El análisis vía scoring se elabora a partir de la información financiera, los análisis pueden considerar ratios aislados (enfoque unidimensional) o diversos ratios de forma conjunta (enfoque multidimensional):

-Enfoque unidimensional: se trata de identificar los ratios que discriminan de forma más clara a las entidades que gozan de buena salud financiera en relación a las entidades que sufren tensiones de liquidez y solvencia. El problema que existe cuando se analizan las cuentas de una entidad es que los valores de los ratios pueden ser contradictorios según sea lo que se esté analizando o el plazo objetivo de observación.

Por ello, los scorings basados en datos financieros suelen considerar de forma conjunta varios ratios. Aprovechando la metodología existente en el análisis de crédito y valoración de solvencia destacamos los siguientes modelos de amplia y extendida aceptación y cuya aplicación a las ESFL, tras una oportuna adaptación, es de indudable interés.

- Modelo de Altman, E. (1968), este modelo utiliza cinco ratios que se combinan para producir un índice sintético, denominado Z que asigna coeficiente a cada uno de los ratios utilizados. En esencia, se trata de un modelo de previsión de quiebra, puesto que detecta problemas financieros



en base a la información facilitada. Edward Altman (2002), utiliza el análisis discriminante como la técnica apropiada para su modelo, este análisis discriminante en su forma más simple busca obtener una combinación lineal de las características que mejor discriminan entre los grupos clasificados, es decir que maximiza la varianza entre grupos y minimice la varianza dentro de cada grupo. De esta forma se estudian un conjunto de indicadores financieros que tiene como propósito clasificar a las empresas en dos grupos: Bancarota y No Bancarota.

- Modelo Credit-Men, este modelo propuesto por Wall, A. (1928) tiene como finalidad determinar la posición de la entidad respecto a las del sector en el que opera. Este modelo permite establecer la posición de la entidad utilizando ratios de la misma y del sector. El resultado informa acerca de si la entidad está en la misma situación patrimonial o financiera que otras entidades del sector.

Las principales ventajas de los scoring son la objetividad y rapidez con que permiten efectuar análisis que ayudan a tomar decisiones y/o valorar programas y/o actividades a nivel individual o el rendimiento integral de la entidad. Sistema que facilita además la comparación entre entidades de similar desempeño.

Otra ventaja es la automatización que permite tratar informáticamente grandes cantidades de datos en poco tiempo.

En cuanto a las limitaciones destaca que a veces se puede dejar de lado información relevante de las entidades analizadas por no estar incluida en el modelo de análisis. Otro problema es la veracidad de la información sobre la que se realiza el análisis. Lógicamente, el estudio debe comprobar que las informaciones suministradas son veraces y complementarse con la revisión de un analista que pueda incorporar al análisis aspectos que el scoring puede haber obviado y que sean relevantes.

#### 4.17. PROPUESTA DE ALTERNATIVAS DE EVALUACIÓN.

Una dificultad considerable en la valoración de la performance de las ESFL radica en el componente cualitativo que sus actividades conlleva. Esa dificultad se manifiesta a nivel de Beneficios y de Impactos. A la dificultad de valoración de estos últimos se añade la imposibilidad de medir de forma veraz su relación con los beneficios y resultados conseguidos. Para ayudar a la valoración de la componente cualitativa consideramos interesante las siguientes alternativas.

##### 4.17.1. FUNCIÓN DE PRODUCCIÓN DE GUTENBERG.

En la determinación y medición de los objetivos de carácter cualitativo podemos utilizar la *función de producción tipo B* de Erich Gutenberg. En la teoría de la producción de Gutenberg puede verse como el producto es función de las características de los elementos, del equipamiento, de la tecnología, de los recursos humanos, etc...; del agregado, de la intensidad con que se utilizan y de todas aquellas condiciones que se dan para utilizar de forma eficiente de acuerdo con sus estructuras la capacidad productiva (García Echevarría, S. 1994). La teoría de la producción explica el comportamiento o la relación entre asignación de recursos ( $r_i$ ) y producto ( $X$ ), lo que constituye la base para todo el proceso de pronóstico y planificación de la actividad productiva.

En base a dicha teoría cabe proponer, de acuerdo con Quesada, S. (2012) en su propuesta de presupuesto social, la siguiente relación para la medición del logro de los objetivos de la entidad:  $X = f(p, v, s)$  donde:

- $X$  es el logro de los objetivos.
- $p$  es el potencial de los recursos humanos.
- $v$  es el sistema de valores de la organización.
- $s$  es el conjunto de *stakeholders* de la entidad.

Significa pues que el éxito, en el sentido más cualitativo de la entidad y seguimiento de objetivos, sería función directa de dichos factores:

- *p*: el grado de aprovechamiento de los *potenciales* de los recursos y, en especial y de forma prioritaria, de las personas. Se trata de una gestión de contribución, de aportaciones al conjunto. En la medida en que la dirección se base en los potenciales, la rotación aumentará gracias a la mejor utilización de los factores productivos. Adicionalmente, la satisfacción de los empleados aumentará por la visión global que les facilita el desarrollo personal.
- *v*: el *sistema de valores*, que ha de estar presente en el establecimiento de los objetivos, y que orienta su definición y el modo de llevarlos a cabo. Así, la entidad se rige por sus señas de identidad basada en el bien social, y no por objetivos lucrativos o individuales.
- *s*: todos los grupos de interés –*stakeholders*– han de estar implicados en los procesos productivos, desde su definición y a lo largo del tiempo que duran. Su involucración y la identificación de los objetivos compartidos son pieza clave para el logro de los objetivos.

Es difícil que esta función sea una fórmula exacta matemática lo que se pretende es evidenciar las relaciones positivas directas que se derivan del protagonismo de estas variables cualitativas que repercuten de modo directo en lo cuantitativo. En la medida en que todo el proceso productivo se plantee de acuerdo con el *sistema de valores* de la entidad, junto con los *stakeholders* y teniendo en cuenta los *potenciales* de las personas, los objetivos presupuestarios, las metas estratégicas y los Fines de la organización, estarán debidamente fundamentados.

#### 4.17.2. TEORÍA GENERAL DE LOS SISTEMAS DE LUDWIG VON BERTALANFFY

Si nos pusiéramos a analizar las nociones y muletillas de moda de hoy día, en la lista aparecería “sistemas” entre los primeros lugares. El concepto ha invadido todos los campos de la ciencia y penetrado en el pensamiento y el habla populares y en los

medios de comunicación de masas. El razonamiento en términos de sistemas desempeña un papel dominante en muy variados campos.

Se hace necesario, pues, un análisis del “enfoque de sistemas”, la verdad es que nos sorprende dada la estructura operativa de las ESFL y en particular de las Fundaciones no haber encontrado trabajos científicos al respecto. La aplicación de la teoría de sistemas a la organización y funcionamiento de la empresa es, cada vez más, una exigencia y un recurso necesario para alcanzar los niveles de eficacia mínimos exigidos para una gestión competitiva. Resulta, así, normal encontrar la terminología y los principios de la teoría de sistemas en la fijación de objetivos, toma de decisiones, establecimiento de estrategias organizativas, diseño del sistema de comunicación e información, procedimientos de control, etc.

Actualmente dado un determinado objetivo, encontrar caminos o medios para alcanzarlo requiere que un especialista o el equipo de especialistas consideren soluciones posibles y elija las que prometen la optimización, con máxima eficiencia y mínimo coste en una red de interacciones tremendamente compleja. Esto requiere técnicas complejas y potentes ordenadores para resolver problemas que van muchísimo más allá de los alcances de una simple fórmula matemática.

De uno u otro modo hoy en día, estamos forzados a vérnoslas con complejidades, con “totalidades” o “sistemas”, en todos los campos del conocimiento. En numerosas disciplinas de la ciencia moderna han ido surgiendo concepciones y puntos de vista generales semejantes. En tanto que antes la ciencia trataba de explicar los fenómenos observables reduciéndolos al juego de unidades elementales investigables independientemente una de otra, en la ciencia contemporánea aparecen actitudes que se ocupan de lo que un tanto vagamente se llama “totalidad”, es decir, problemas de organización, fenómenos no descomponibles en acontecimientos locales, interacciones dinámicas manifiestas en la diferencia de conducta de partes aisladas o en una configuración superior, etc.; en una palabra, “sistemas” de varios órdenes, no comprensibles por investigación de sus respectivas partes aisladas (Von Bertalanffy, 1976).

En muchos casos, leyes isomorfas valen para determinadas clases o subclases de “sistemas”, sin importar la naturaleza de las entidades envueltas. Parece que existen leyes generales de sistemas aplicables a cualquier sistema de determinado tipo, sin importar las propiedades particulares del sistema ni de los elementos participantes. Estas consideraciones conducen a proponer una nueva disciplina científica, que se llama teoría general de los sistemas. Su tema es la formulación de principios válidos para “sistemas” en general, sea cual fuere la naturaleza de sus elementos componentes y las relaciones o “fuerzas” reinantes entre ellos. De esta suerte, la teoría general de los sistemas es una ciencia general de la “totalidad”, concepto tenido hasta hace poco por vago, nebuloso y semimetafísico. En forma elaborada sería una disciplina lógico-matemática, puramente formal en sí misma pero aplicable a las numerosas ciencias empíricas (Corning, P. 2001).

De buenas a primeras, da la impresión de que la definición de sistemas como “conjuntos de elementos en interacción” fuera tan general y vaga que no hubiera gran cosa que aprender de ella. No es así. Por ej., pueden definirse sistemas merced a ciertas familias de ecuaciones diferenciales, y si, como es costumbre en el razonamiento matemático se introducen condiciones más específicas, aparecen muchas propiedades importantes de los sistemas en general y de casos más especiales. El enfoque matemático adoptado en la teoría general de los sistemas no es el único posible ni el más general. Hay otra serie de enfoques modernos afines, tales como la teoría de la información, la cibernética, las teorías de los juegos, la decisión y las redes, los modelos estocásticos, la investigación de operaciones -por sólo mencionar los más importantes-; sin embargo, el hecho de que las ecuaciones diferenciales cubran vastas arcas en las ciencias físicas, biológicas, económicas, y probablemente también las ciencias del comportamiento, las hace vía apropiada de acceso al estudio de los sistemas generalizados.

Lo mismo pasa en las ciencias sociales. Según Guberman, S. (2004) del vasto espectro, la extendida confusión y las contradicciones de las teorías sociológicas contemporáneas emerge una conclusión segura: que los fenómenos sociales deben ser considerados en términos de “sistemas”, por difícil y hoy en día fluctuante que sea la definición de entidades socioculturales.

En tanto que la sociología (y presumiblemente la historia) trata de organizaciones informales, otro adelanto reciente es la teoría de las organizaciones formales, o sea de estructuras escrupulosamente instituidas, tales como el ejército, la burocracia, las empresas de negocios, etc. Esta teoría está “enmarcada en una filosofía que acepta la premisa de que el único modo significativo de estudiar la organización es estudiarla como sistema”, y el análisis de sistemas trata de la “organización como sistema de variables mutuamente dependientes”; de ahí que “la moderna teoría de la organización conduzca casi inevitablemente a una discusión de la teoría general de los sistemas” (Corning, P. 2001).

En palabras de Von Bertalanffy: En las últimas décadas hemos asistido al surgimiento del “sistema” como concepto clave en la investigación científica. Ni que decir tiene, desde hace siglos que se estudian sistemas, pero ha sido agregado algo nuevo... La tendencia a estudiar sistemas como entidades más que como conglomerados de partes es congruente con la tendencia de la ciencia contemporánea a no aislar ya fenómenos en contextos estrechamente confinados sino, al contrario, abrir interacciones para examinarlas y examinar segmentos de la naturaleza cada vez mayores.

Lo que se deduce de estas consideraciones es que en las ciencias modernas y en las nuevas conceptualizaciones de la vida hacen falta nuevas ideas y categorías, las cuales, de una u otra manera, giran en torno al concepto de “sistema”.

Se diría que una teoría general de los sistemas sería un instrumento útil al dar, por una parte, modelos utilizables y transferibles entre diferentes campos y al evitar, por otra, vagas analogías que a menudo han perjudicado el progreso en dichos campos.

La Teoría General de Sistemas (TGS) se define como una forma ordenada y científica de acercamiento y representación del mundo real, de la que autores como Ludwig Von Bertalanffy (1901-1972) y Kennet Boulding (1910-1993), se consideran los más representativos del enfoque de que no existe elemento físico o químico independiente, ya que todos están integrados en unidades relativamente

interdependientes, y a su vez de un enfoque epistemológico y empírico, llevando a una jerarquía de sistemas de nueve niveles diferenciando los sistemas vivos de los no vivos para aplicación según el caso de estudio, yendo de lo específico a lo general, la TGS se basa en las siguientes premisas básicas:

1. Los sistemas existen dentro de sistemas.
2. Los sistemas son abiertos.
3. Las funciones de un sistema dependen de su estructura.

Lógicamente para comprender las premisas tendremos que definir que es un sistema. Claro que hay muchas interpretaciones por el enfoque de las distintas disciplinas, pero entre algunas de las que se mencionan está la de Bertalanffy que argumenta que un sistema sería un "conjunto de elementos que se encuentran en interacción" o "un conjunto de elementos que interactúan", según su grado de interacción se produce una clasificación de sistemas, que depende del individuo que la hace y del objetivo que persigue".

La literatura sobre la tipología de Sistemas es considerable, siguiendo a Johansen, O. (1982) podemos clasificarlos de la siguiente manera:

- I. Según su relación con el medio ambiente:
  - Sistemas abiertos
  - Sistemas cerrados
- II. Según su naturaleza:
  - Sistemas concretos
  - Sistemas abstractos
- III. Según su origen:
  - Sistemas naturales
  - Sistemas artificiales
- IV. Según su cambio en el tiempo:
  - Sistemas estáticos

- Sistemas dinámicos

Puntualizando que no hay sistemas totalmente cerrados ni sistemas totalmente abiertos, en cuanto a los demás sistemas identificados en la clasificación, se basan de igual manera en la definición de sistema pero son más identificables por su finalidad y dependiendo de la observación de las personas para identificarlos, cada uno de estos tiene elementos y propiedades que contribuyen a que la teoría General de Sistemas sean aplicables a distintas disciplinas.

Los sistemas son la base del enfoque que se le da a los procesos en las distintas disciplinas, esto nos ayuda a la comprensión de la dirección que se le dan a los sistemas para llegar a los objetivos deseados y la dinámica que hay dentro de estos procesos, haciendo más fácil identificar las problemáticas generadas dentro de los mismos, y por consiguiente darles solución adecuada para cada caso. Es importante comprender como funciona cada sistema y en que categoría está, de esta forma se pueden unificar las disciplinas para dar avance al conocimiento no dejando lagunas, ya que de ahí surgen ideas y propuestas para satisfacer la demanda tanto social como científica Guberman, S. (2004).

Los sistemas se encuentran en todo nuestro entorno por lo tanto podemos destacar el uso de la TGS en todas las ciencias y disciplinas existentes. La TGS siempre parte de lo general y va a lo particular. Integra el enfoque global con el analítico y los considera complementarios, hace la modelización, después la ejecución y el control le permite perfeccionar el modelo teórico y así cíclicamente.

Los pilares básicos de la TGS son los Aportes Semánticos y Metodológicos. Entre los aportes semánticos se destaca (sistema, entradas, proceso, caja negra, salidas, relaciones, atributos, contexto, rango, subsistema, variable, parámetro, etc...) Entre los aportes metodológicos destacan la jerarquía de los sistemas.

Las propiedades atribuidas a los sistemas son las que han generado el desarrollo teórico y práctico de aplicación a nuevas disciplinas, por esta razón es importante tomar en cuenta la definición de cada una de estas.



Empezando por:

### **1. Sinergia**

La palabra *Sinergia* viene del griego *syn* que significa con y *ergos* que significa trabajo. La sinergia existe en un sistema cuando la suma de las partes del mismo es diferente del todo, es decir, cuando el estudio de una de las partes del sistema de manera aislada no puede explicar o predecir la conducta de la totalidad. En otros términos se expresa así:  $2 + 2 = 5$

Se le conoce también como la propiedad por la cual la capacidad de actuación de un sistema es superior a la de sus componentes sumados individualmente.

Para que se dé la sinergia en un sistema (aunque es inherente al concepto de sistema), debe existir en el mismo una organización y configuración tal que se dé una ubicación y relación particular entre las partes.

Johansen, O. (1982) atribuye la existencia de la sinergia a la presencia de relaciones e interacciones entre las partes, lo que se denomina relaciones causales. Éstas representan una relación causa – efecto entre los elementos de un sistema, la relación causal positiva (+) indica que un cambio producido en un elemento genera una influencia en el mismo sentido en los otros elementos con los cuales está conectado; la negativa (-), muestra que el cambio se da en sentido contrario.

### **2. Entropía**

La palabra *Entropía* viene del griego *entropé* que significa transformación o vuelta. Es un proceso mediante el cual un sistema tiende a consumirse, desorganizarse y morir. Se basa en la segunda ley de la termodinámica que plantea que la pérdida de energía en los sistemas aislados los lleva a la degradación, degeneración, desintegración y desaparición.

Para la TGS la entropía se debe a la pérdida de información del sistema, que provoca la ausencia de integración y comunicación de las partes del sistema.

Aunque la entropía ejerce principalmente su acción en sistemas cerrados y aislados, afecta también a los sistemas abiertos; éstos últimos tienen la capacidad de combatirla a partir de la importación y exportación de flujos desde y hacia el ambiente, con este proceso generan *Neguentropía* (entropía negativa).

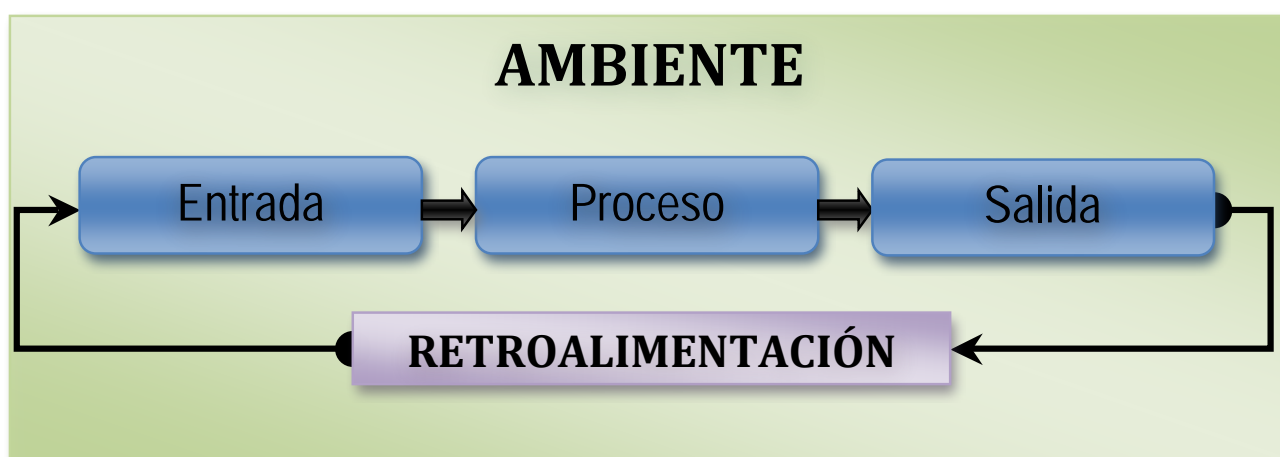
La *Neguentropía* surge a partir de la necesidad del sistema de abrirse y reabastecerse de energía e información (que ha perdido debido a la ejecución de sus procesos) que le permitan volver a su estado anterior (estructura y funcionamiento), mantenerlo y sobrevivir.

### 3. Retroalimentación

Se conoce también con los nombre de *Retroacción*, *Realimentación*, *Reinput* o *Feedback*. Es un mecanismo mediante el cual la información sobre la salida del sistema se vuelve a él convertida en una de sus entradas, esto se logra a través de un mecanismo de comunicación de retorno, y tiene como fin alterar de alguna manera el comportamiento del sistema. Otros la consideran como un retorno de los efectos de una acción que influye al sistema en el siguiente paso.

Un esquema de un sistema con retroalimentación es el siguiente:

Cuadro. 28. Esquema de Sistema y su retroalimentación.



La retroalimentación sirve para establecer una comparación entre la forma real de funcionamiento del sistema y el parámetro ideal establecido.

Si hay alguna diferencia o desviación, el proceso de retroalimentación se encarga de regular o modificar las entradas para que la salida se acerque al valor previamente definido.

Con la retroalimentación es posible establecer si el objetivo de un sistema se cumple o no, o cómo está trabajando el sistema para lograrlo, y permite mantener al sistema en equilibrio. Como el sistema debe desarrollar formas de adaptación o cambio, se considera fundamental que posea mecanismos de control.

#### **4. Homeostasis**

El término proviene de las palabras griegas *homeos* que significa semejante y *statis* que significa situación. Para Walter Cannon (1871-1945), a quien se le atribuye el término, la homeostasis es el ensamble de regulaciones orgánicas que actúan para mantener los estados estables de los organismos.

En otros términos, es la capacidad de los sistemas de mantener sus variables dentro de ciertos límites frente a los estímulos cambiantes externos que ejerce sobre ellos el medio ambiente, y que los fuerzan a adoptar valores fuera de los límites de la normalidad. Es la tendencia del sistema a mantener un equilibrio interno y dinámico mediante la autorregulación o el autocontrol (utiliza dispositivos de retroalimentación).

Es un proceso continuo de desintegración y reconstitución en el cual el sistema utiliza sus recursos para anular el efecto de cualquier factor extraño que amenace su equilibrio.

La aplicación de la teoría de sistemas a la organización y funcionamiento de la empresa es, cada vez más, una exigencia y un recurso para alcanzar las cotas de eficacia necesarias para una gestión competitiva. Resulta, así, normal encontrar la terminología y los principios de la teoría de sistemas en la fijación de objetivos,

toma de decisiones, establecimiento de estrategias organizativas, diseño del sistema de comunicación e información, procedimientos de control, etc.

Es la afirmación de Von Bertalanffy (1976) en la que señala que «es necesario estudiar no sólo partes o procesos aislados, sino considerar los problemas dentro de la organización y estructura en la que se definen como resultado de la interacción dinámica de sus componentes, por cuanto su comportamiento difiere según se analicen aisladamente o en conjunto» la que avala la aplicación de la Teoría de Sistemas a las organizaciones.

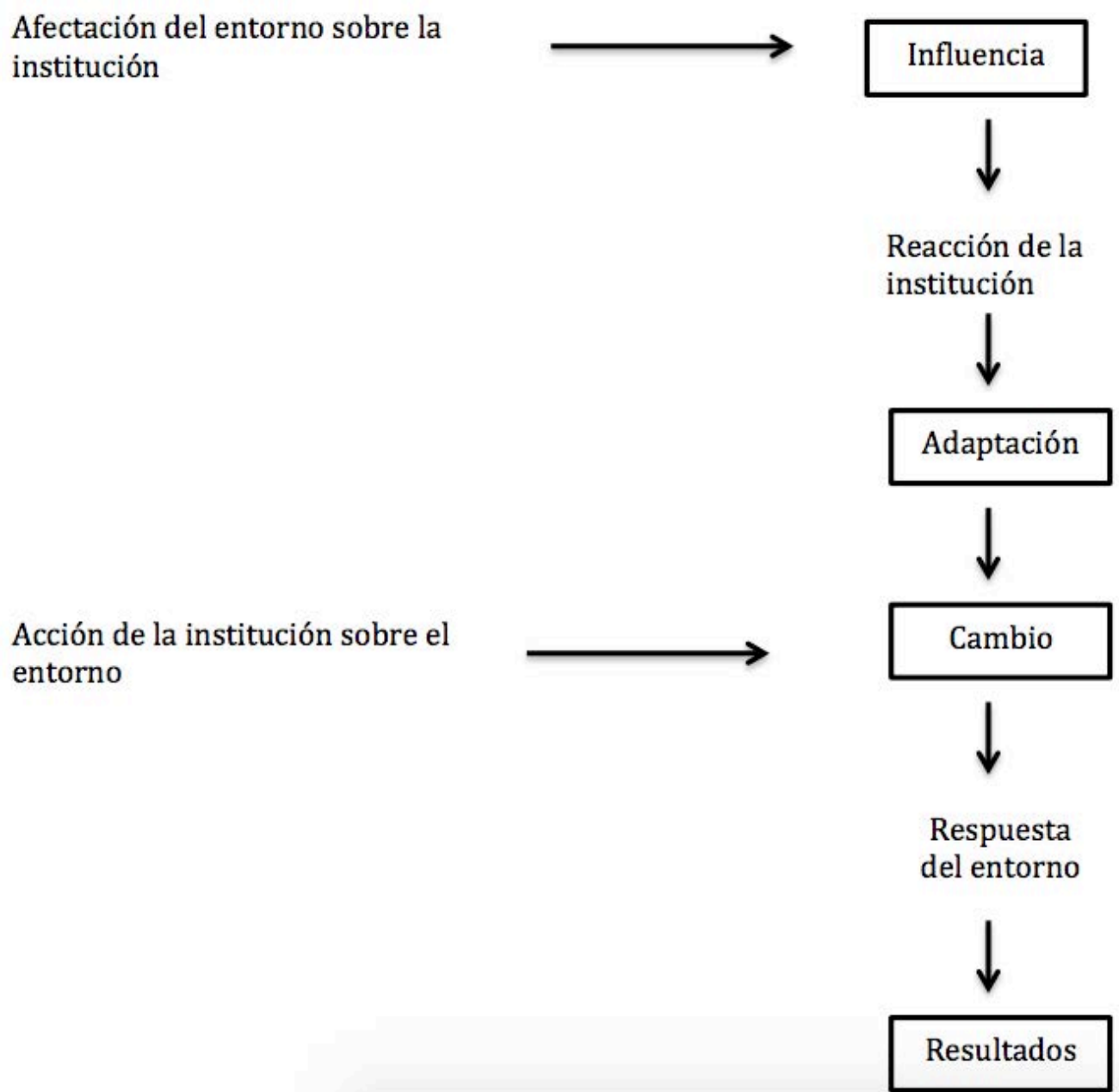
Ahora bien, conseguir que una organización funcione, y que funcione con eficacia, exige conocer a la propia organización, a través de sus elementos y de las relaciones de ellos con el todo, a lo que puede contribuir, decisivamente, la teoría de sistemas. Creemos, que este instrumento para el estudio de la estructura y el comportamiento de las organizaciones no lucrativas es de elevado interés y aplicabilidad y facilitará renovar, y racionalizar, las soluciones actualmente existentes en materia de organización y de estructuración del propio sistema fundacional.

#### 4.18. LA FUNDACIÓN COMO SISTEMA.

La Fundación puede ser concebida como un sistema que adopta una estructura determinada por su interacción con otros sistemas, con los que mantiene una permanente, y productiva, interacción. La fundación puede ser considerada como un sistema dinámico en permanente evolución, en cuya configuración influye, decisivamente, un mecanismo de ajuste permanente a su entorno, a sus exigencias y requerimientos.

Este mecanismo de adaptación permanente se refleja, según adaptación propia de la propuesta de Gomez Dacal, G. (1981) para un centro escolar, en este diagrama:

(Cuadro 29) Mecanismos de adaptación en fundaciones. (Fuente: Adaptación propia).



Puede apreciarse que las relaciones fundación/entorno son de doble sentido, y que producen, de una parte, una adaptación permanente de la entidad a su medio y, de otra, una modificación del propio entorno como consecuencia de la influencia que sobre el mismo ejerce la Fundación.

La relación fundación/entorno ha de entenderse como una interacción, hoy es de general aceptación la existencia de dicha interacción permanente, variable y productiva, de la Fundación con el entorno social, económico, cultural y político, en el que se asienta, y al que, conjuntamente con la acción de otros subsistemas, con los que se mantiene en permanente intercambio, contribuye a configurar.

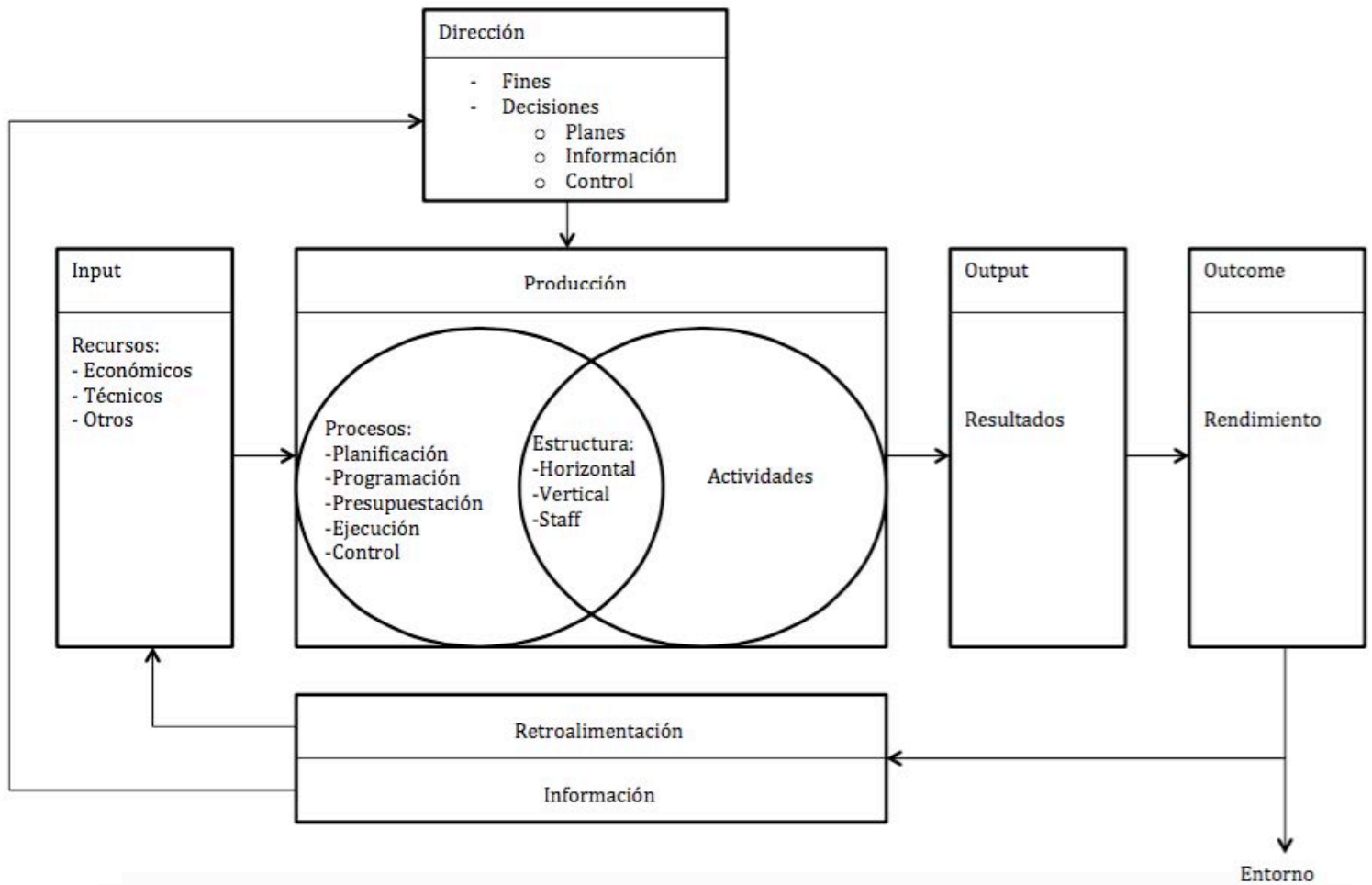
La Fundación en cuanto subsistema del entorno social entra en relación, de forma directa, con subsistemas del sistema social general, entre las que conviene señalar:

- Sistema político y administrativo en el que se inscribe, como subsistema, el sistema no lucrativo.
- Sistema no lucrativo del país –Tercer Sector-.
- Entorno social, cultural, económico, ideológico, en el que se inserta la Fundación en cuanto tal.
- Entorno sociocultural, económico, etc., de los Stakeholders o beneficiarios de las actividades de las entidades.
- Otros.

Si bien la Fundación ha de ser considerada, según hemos visto, como un subsistema integrado en sistemas más amplios, esta institución es, en sí misma, un sistema complejo, integrado por diversos subsistemas, cada uno de los cuales ofrece el soporte necesario para que el sistema «Fundación» alcance sus objetivos. Y, ¿Qué sistemas conforman la Fundación?

Una organización es, según hemos dicho, un sistema para transformar objetivos en resultados con el máximo de eficiencia. Así, en el caso de las Fundaciones, según adaptación propia, los elementos básicos del **SISTEMA** serían los siguientes:

(Cuadro 30) La Fundación como Sistema.



Siguiendo la TGS hablamos entonces de:

### Sistema organizativo

Una organización no es un mero agregado de individuos. Un grupo de personas se constituye en organización cuando se dan, al menos, estas circunstancias:

1. Existen objetivos comunes, que lo son de la Organización.
2. Existe una distribución clara de responsabilidades entre los distintos miembros de la organización.
3. Las acciones del conjunto de órganos y personas se interrelacionan y son sinérgicas respecto de los objetivos a alcanzar.

La estructuración organizativa de una empresa exige atender, al menos, a los siguientes ámbitos:

- a) Organización vertical o definición del sistema de relaciones jerárquicas.
- b) Organización horizontal, o asignación de funciones a los distintos componentes de la organización.

### **Sistema Operativo**

Recoge la integración de las distintas fases del ciclo operativo –que analizamos en el capítulo 5- y que ordenamos como:

- 1. Planificación.
- 2. Programación.
- 3. Presupuestación.
- 4. Ejecución.
- 5. Control.
- 6. Valoración.

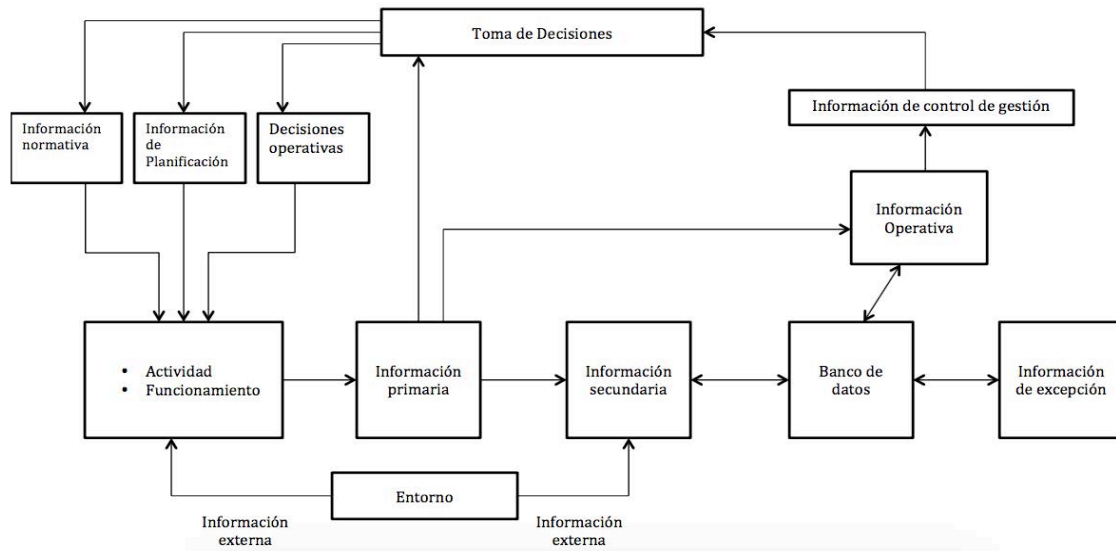
### **Sistema de Dirección.**

Es aquél que define los Fines y objetivos de la entidad, además es responsable de las decisiones y del proceso de evaluación de los output o resultados y de los outcomes o rendimientos sociales –beneficios e impactos-.

El proceso de toma de decisiones se inserta en un sistema, el sistema decisional, que tiene una importancia capital en el funcionamiento de los restantes sistemas de la organización (Gomez Dacal, G. 1981) , tal como se refleja en el diagrama que figura a continuación.



Cuadro 31. Proceso de toma de decisiones



Fuente: Adaptación propia

Como hemos visto, el sistema decisional integra, al menos, tres subsistemas:

- a) Sistema de planificación.
- b) Sistema de información.
- c) Sistema de control.

Dichos subsistemas o fases en términos operativos son parte intrínseca del desarrollo de la entidad, y como veremos en el siguiente capítulo, se encuentran relacionados unos con otros lo que reafirma en mi opinión la condición de Sistema de las Fundaciones y la aplicabilidad de la teoría general de sistemas a dichas organizaciones.

## **5. EL PROCESO DE CONTROL DE GESTIÓN EN ESFL.**

### **5.1. CONTROL DE GESTION : PLANIFICACIÓN, PRESUPUESTACION Y CONTROL.**

A pesar de su fuerte implantación en la Sociedad, en las ESFL los sistemas de información han sido en general nulos. Ello es debido a que se han desarrollado bajo criterios sociales, por el impulso de voluntarios –muchas veces poco experimentados en la gestión-, siendo los controles solo los legalmente exigidos y sin ser utilizados como herramientas de gestión (Soldevilla, P. 2001). A medida que las ESFL han ido creciendo, y han entrado en los mercados actuando en competencia con otras ESFL en la búsqueda de recursos económicos, o también en algunas actividades compitiendo con organizaciones lucrativas, se han visto en la necesidad de tener información de su situación económica patrimonial y organizacional. Al mismo tiempo, se han visto obligadas a justificar el destino de los recursos obtenidos, ya sea porque los financiadores reclaman conocer el destino de los fondos que han aportado, o bien porque el Estado lo exige legalmente aprobando la normativa fiscal correspondiente o bien exigiendo dicha rendición de cuentas vía convocatorias de fondos públicos como la realizada con cargo a la asignación tributaria en el IRPF. Esta situación se acentúa en estos momentos en que los recortes de gastos que las administraciones públicas realizan producen un fuerte impacto en el sector no lucrativo y en consecuencia sobre los millones de personas que dependen de los servicios que las organizaciones no lucrativas proporcionan.

Además, las ESFL tienden a no estar estructuradas sobre la base de un criterio de responsabilidad, con lo que los centros de coste suelen estar mal definidos y la toma de decisiones y las expectativas de resultados pueden ser de difícil medición. Dado que sus gestores no son profesionales de la gestión, priorizan las actuaciones y las acciones antes que la información económica y el control de la organización (González Quintana, M.J. 2006). A todo esto se le añade que estos directivos reciben la colaboración del voluntariado, con lo que la relación no es la misma que con la de un trabajador asalariado.

## 5.2. LA CONTABILIDAD DE GESTIÓN EN ESFL.

A causa de la necesidad creciente de planificar y gestionar las actuaciones de los diferentes individuos de la organización para adecuarse a unos nuevos entornos cada vez más competitivos, internacionalizados y en incertidumbre, los instrumentos de información de contabilidad de gestión entendidos como sistemas de control han ido adquiriendo más relevancia en las organizaciones. Las organizaciones para sobrevivir deben desarrollar instrumentos o técnicas de información flexibles y actualizadas, como sistemas de control, adaptadas a las nuevas circunstancias. Dentro de estas técnicas encontramos los instrumentos de información que ofrece la contabilidad de gestión y que son: la contabilidad financiera, la contabilidad de costes, el presupuesto, el cuadro de mando integral y la planificación estratégica (AECA, doc. 23. 2003). Estos sistemas contables deben estimular la curiosidad de la organización, facilitar el proceso de toma de decisiones e incrementar la habilidad de la organización para hacer frente a las diferentes variables del entorno.

No se disponen de datos globales sobre el grado de implantación de estos instrumentos de gestión en las ESFL. El estudio más amplio realizado y reconocido hasta el año 2005 (Cordobés, M. y otros, 2006) era el financiado por el Chartered Institute of Management Accountants (CIMA)<sup>33</sup> y dirigido por Ashford (1989), sobre una muestra de 316 ESFL y en el que se demuestra el bajo uso de los instrumentos de contabilidad de gestión, justificado por los propios gestores por la falta de profesionalidad, la percepción de no necesidad de los mismos y por el coste elevado de su implantación. El autor, demuestra, no obstante, que las ESFL que tienen implantados sistemas de información contables y los utilizan en el proceso de evaluación de su gestión, tienen más éxito.

El objetivo del estudio era determinar qué instrumentos de contabilidad de gestión utilizaban estas entidades y que opinión tenían los gestores en cuanto a su implantación y sus efectos sobre la gestión. Como principales resultados conviene destacar los siguientes:

---

<sup>33</sup> [www.cimaglobal.com](http://www.cimaglobal.com)

1. El instrumento contable de control de gestión más utilizado es el presupuesto (un 92%); en segundo lugar, la contabilidad financiera y el cálculo de costes.

2. En general, existe una baja participación de los miembros de las ESNL y de los órganos gestores en la elaboración del presupuesto, siendo los contables quienes lo realizan. El efecto negativo que ello conlleva es la no utilización del presupuesto ni de su liquidación como herramienta de gestión.

3. El 95% de los encuestados no tenía información para evaluar las actuaciones de los miembros de la organización. La justificación por parte de los encuestados para no implantar más instrumentos de contabilidad de gestión, era la falta de profesionalización entre los responsables, la ausencia de necesidad y el coste excesivo de su implantación. No tienen claro que los beneficios que aporten los sistemas contables de información compensen los costes y los esfuerzos que requiere su implantación y actualización.

4. Un 20% de los encuestados utilizan indicadores no monetarios (satisfacción del personal e imagen social). El autor demuestra que las ESFL que tienen implantados instrumentos contables que miden los outputs y evalúan los resultados del presupuesto, es decir, que obtienen información de los resultados y de las actuaciones y que las utilizan para la gestión, tienen más éxito que el resto de organizaciones. Coincide con las ESFL que están más cerca del mercado por el tipo de actividades que ofrecen, y que por tanto tienen más competencia y, necesitan para su viabilidad, más información.

Otros estudios referenciados por Cordobés, M. y otros (2006) son el estudio de Drucker, de Steiner y de Wiesendanger.

Drucker (1990) demuestra cómo las ONL de USA se están convirtiendo en líderes dentro del campo de la dirección de organizaciones, en dos áreas concretas: la estrategia y la eficacia del consejo de administración y en la motivación y productividad de los trabajadores. La clave del éxito estriba en comenzar el proceso de gestión por la identificación de la Misión y definir las estrategias concretas

necesarias para alcanzar los objetivos esenciales, a través de la creación de una organización disciplinada, marcando las actuaciones tanto para sus miembros como para los voluntarios que participan en ella. Las mejores organizaciones altruistas han sabido definir con claridad qué cambios fuera de la organización constituyen “resultados”, y concentrarse en ellos. Las ONL con éxito tienen un consejo de administración eficaz que tiene clara la función que realiza y que revisa la actuación de los miembros de la organización en función de los objetivos preestablecidos anualmente. También tienen un director ejecutivo claramente responsable ante el consejo, cuya actuación es revisada anualmente por un comité del consejo. En definitiva, las ONL con éxito tienen una misión bien definida, un continuo proceso de aprendizaje y de enseñanza, una dirección basada en los objetivos y en el autocontrol, exigencias elevadas, con la responsabilidad correspondiente, y un compromiso respecto a las actuaciones realizadas y a los resultados obtenidos.

El estudio de Steiner y otros (1994) analiza los efectos de la implantación de un proceso de planificación estratégica en tres ONL. En todos ellos, este proceso tiene efectos positivos sobre la organización. La primera ONL analizada, realiza servicios sociales. Con la implantación de un plan estratégico, consigue dos efectos positivos. Por un lado, reducir en un 5% los errores que realizaban los trabajadores en sus actuaciones, disminuyendo la frustración que tenía el personal. Por otro lado, mejorar el tiempo que se utilizaba para realizar cada actividad. El segundo caso, trata de una fundación que ayuda a los discapacitados en la búsqueda de vivienda (Jewish Foundation for Group Homes)<sup>34</sup>. Se consigue un compromiso para todos los miembros de la organización y se les da un grado superior de independencia en sus actuaciones dentro de los objetivos globales de la estrategia. El éxito de la planificación se mide en este caso en el nivel de satisfacción de los usuarios, que dicen haber notado una mejora en la calidad del trato del personal y una reducción en las listas de espera. El tercer caso es un hospital (Seattle Public Health Service Hospital)<sup>35</sup>, en el que la implantación de la planificación estratégica se ha realizado con la participación de todo el personal. Las estrategias se definen y aprueban con el consenso de todo el personal. Los objetivos de la organización se definen y

---

<sup>34</sup> [www.jfgh.org](http://www.jfgh.org)

<sup>35</sup> [www.seattle.gov/humanservices/foodhealth/publichealth/community](http://www.seattle.gov/humanservices/foodhealth/publichealth/community)

cuantifican para cada puesto laboral, también por consenso. Los efectos son positivos y logran un incremento en la actividad de cada miembro, en el nivel de satisfacción personal y en la calidad de los servicios que cada uno de ellos presta.

Wiesendanger (1994), a través del estudio de cuatro ONL con problemas diferentes, llega a la conclusión que necesitan financiarse para actuar y sobrevivir, por lo que requieren de una definición clara de la misión y de comunicación a los diferentes niveles de la organización, y también necesitan una estrategia creativa de marketing y una planificación económica y financiera.

En este contexto, en España se aprobó en 1998 el PGC para las ESFL - RD 776/1998- por el que se obliga a las ESFL de utilidad social a llevar la contabilidad financiera por partida doble y el presupuesto, así como su liquidación. Se recomendaba que fuera un presupuesto por programas. En cuanto a la contabilidad de costes, el PGC no la considera obligatoria, pero en cambio, recomienda su uso para que los directivos de la ESFL puedan mejorar su gestión, así como la rendición de cuentas.

Se reconoce al presupuesto como la herramienta de gestión de planificación que las ESFL deben utilizar para prever su futuro, teniendo en cuenta los objetivos de la organización, la misión y los recursos que se disponen. Se puede realizar en función de la naturaleza de los recursos a utilizar durante el período presupuestado, o bien por centros de responsabilidad o por programas y/o proyectos que se desarrollen (Gutierrez, B. 2001).

En la actualidad, el presupuesto se ha sustituido por el Plan de Actuación (PdA) que es un estado más ambicioso que el propio presupuesto. El plan de actuación comprende el presupuesto en su parte de previsión de actividades, recursos y empleos. Comprende la contabilidad operativa por la parte de lo realizado y alcanza el control de gestión por la determinación de las desviaciones y análisis del grado de cumplimiento.

Todos estos instrumentos se deben incluir dentro del plan estratégico de la organización. Este requiere una definición clara de la Misión, de sus objetivos y de

las estrategias –que son el plan de acción- a seguir para su cumplimiento. Se define la Misión como la justificación social de la existencia de la ESFL, que debería incorporar los valores o principios éticos y morales de la ESFL, y el comportamiento que puede tener la organización (Martin Cavana, J. 2010).

El PdA se reivindica así como el reflejo contable de dicho proceso de planificación y sus etapas.

### 5.3 PLANIFICACIÓN ESTRATÉGICA.

Con la planificación se pretende desarrollar con el máximo de eficacia el proceso de transformación de objetivos en resultados. Siguiendo a Gomez Dacal, G. (2010), la planificación ha de entenderse como:

- a) Una toma anticipada de decisiones (determinación de qué hacer y cómo hacerlo).
- b) Un sistema de decisiones que basa su eficacia en el proceso cibernético mediante el cual puede realimentarse su contenido, implicando también la actualización de los objetivos del sistema total.
- c) Un conjunto ordenado de acciones que se dirige a un estado futuro que se pretende.

Para que el tránsito desde los objetivos hasta los resultados se desarrolle con el máximo de eficacia, es necesario no sólo definir qué cosas hay que hacer y quién tiene que hacerlas, sino también asegurar que el conjunto de acciones a desarrollar esté perfectamente coordinado y estructurado. Es por ello que, una vez fijados los objetivos, se definen las líneas de acción que deben ser seguidas por la organización y sus componentes para que aquéllos puedan ser alcanzados. El establecimiento de los objetivos y metas de una institución es soportado en la mayor parte de los casos por la aplicación de procesos de planificación estratégica con mayor o menor grado de formalización.

El uso de la Planificación Estratégica en el ámbito público es concebido como una herramienta imprescindible para la identificación de prioridades y asignación de

recursos en un contexto de cambios y altas exigencias (Williams, G. 2006). En el ámbito no lucrativo la introducción de esta metodología permite la identificación de elementos clave para avanzar hacia una gestión por resultados, en la medida que facilita la identificación de objetivos, considerando aspectos del entorno y exigencias de los usuarios, en consideración con los procesos internos y las capacidades de la organización.

Podemos definir la planificación estratégica, desde el punto de vista de su vinculación con la evaluación del rendimiento como el proceso que se sigue para determinar las metas de una organización y las estrategias que permitirá alcanzarlas y desde esa perspectiva, la planificación estratégica fija los límites dentro de los cuales tiene lugar el control y evaluación de la gestión (Anthony, R. 1998).

Cuando hablamos de una gestión orientada a resultados hay que considerar las siguientes condiciones que la caracterizan:

- ✓ Identificación de objetivos, metas e indicadores que permitan evaluar los resultados, generalmente a través del desarrollo de procesos de planificación estratégica como herramienta para alinear las prioridades a los recursos y establecer la base para el control y evaluación de las metas.
- ✓ Establecimiento de sistemas de control de gestión internos donde quedan definidos las responsabilidades así como también los procesos de retroalimentación para la toma de decisiones.
- ✓ Vinculación del presupuesto al cumplimiento de los objetivos.

La planificación estratégica es por tanto un proceso estrechamente vinculado con el control de gestión, el cual permite hacer el seguimiento de los objetivos establecidos para el cumplimiento de la Misión. De manera que el control y la evaluación posterior de los resultados no es posible realizarla sin un proceso previo de planificación. Asimismo, la planificación es un proceso amplio que cubre aspectos del medio y largo plazo, que tiene que ver con la identificación de temas estratégicos y programas de actividad que fijen las prioridades de la entidad.

La planificación estratégica es un proceso continuo que requiere constante



retroalimentación acerca de cómo están funcionando las estrategias (Kramer, M. y otros, 2007). En el sector no lucrativo, al igual que en el lucrativo el mercado ayuda a asignar recursos de modo eficiente, pero es la evaluación de la gestión quién provee a las organizaciones y a los grupos de interés con información comparable.

La planificación estratégica mira hacia los objetivos deseados, la evaluación de la gestión mira hacia atrás sobre cómo éstos se están desarrollando. La combinación de planificación estratégica y evaluación del rendimiento significa un proceso continuo de gobierno por resultados. El plan estratégico define el desempeño a ser medido, mientras que la evaluación de la gestión provee la información del cumplimiento de las metas planificadas.

En el contexto de la planificación estratégica, la evaluación de la gestión tiene tres específicos propósitos (Liner, B. y otros 2000):

- Facilitar las líneas de actuación para valorar cada uno de los indicadores de la performance y de esta manera establecer los cursos de acción necesarios.
- Proporcionar los datos históricos sobre los cuales los resultados pueden ser proyectados para cada uno de los cursos de acción considerados.
- Identificar datos para los indicadores de impacto para ser usados en informes que den cuenta de la consecución de los objetivos del plan estratégico.

Dada la vinculación con la Misión, las actividades, los programas que las amparan y los recursos necesarios, un proceso de planificación estratégica, implica desarrollar al menos los siguientes pasos (Wholey, J. y otros, 2010).

- Identificación y/o revisión de la Misión, a través de un proceso que fundamente la existencia de la institución y de los programas que produce. Este proceso debe tener en cuenta el ámbito de productos y servicios, los usuarios, el contexto o entorno en que se desenvuelve, así como el análisis de los factores normativos. Asimismo, deben considerarse los procesos productivos, los recursos con que cuenta y la tecnología, entre otros aspectos.
- Identificar objetivos estratégicos (proceso de definición de estrategias a

nivel de recursos, procesos, usuarios) y metas.

- Proveer estándares de medición que permitan controlar y monitorizar el logro de los resultados y posteriormente evaluar el grado de cumplimiento y retroalimentar la toma de decisiones.

Aun cuando muchas instituciones intentan medir los efectos de su actividad sin tener un previo proceso de planificación estratégica, la evaluación de la gestión aparece como la culminación de un proceso de planificación estratégica (Martín Perez, V. y otros, 2008). La planificación estratégica, como base para la evaluación del rendimiento, se justifica en tanto permite identificar cuáles son las áreas o actividades centrales de un servicio y determinar dónde focalizar los esfuerzos de transformación y mejoramientos que posteriormente serán evaluados. Este proceso de planificación estratégica se constituye sobre la base de la planificación operativa que consiste en:

- ✓ Traducir la Misión organizacional y los alineamientos estratégicos definidos en objetivos de corto plazo.
- ✓ Metas que permitan la identificación de las principales acciones a desarrollar y los recursos necesarios para ello.

Desde la perspectiva operativa, la planificación estratégica se constituye en una excelente herramienta para avanzar en la gestión por resultados, en la medida que presenta una metodología para estructurar un proceso de identificación de objetivos, teniendo en cuenta aspectos dinámicos del contexto (medio externo) y de los factores internos (Anthony, R. 1998). Si los esfuerzos de evaluación de desempeño no están conectados con lo que la organización espera lograr (materializado en un plan que traduzca las metas y la programación de éstas) y con el presupuesto, entonces dicha evaluación podría estar condenada a ser un fracaso.

El uso de la Planificación Estratégica, o en sentido amplio de una orientación estratégica de la gestión, ha llegado a ser ampliamente utilizado. No obstante no hay un modelo específico para ser aplicado a las organizaciones. A pesar de las dificultades de establecer una medición de la gestión en el ámbito fundacional -dada

la complejidad de identificar metas y resultados- las experiencias analizadas señalan que justamente estas razones avalan aún más la necesidad de implantación de procesos de planificación estratégica en Fundaciones.

En términos de las metodologías utilizadas hay bastante flexibilidad. Por ejemplo, hay fundaciones que establecen un vínculo exacto entre la planificación estratégica (5 años) y los planes anuales de gestión, determinando exactamente los objetivos de corto plazo que corresponden a los de medio plazo (Wholey, J. y otros, 2010).

No obstante, debe considerarse que como técnica creada en el ámbito privado empresarial y utilizada con metodologías pensadas para dichos efectos, su aplicación en las instituciones no lucrativas debe ser adaptada a las necesidades y las circunstancias.

Un ejemplo de esa adaptación lo podemos apreciar en EEUU en el ámbito del sector público. En el marco del GPRA (Government Performance and Results Act) o Ley de Eficacia y Rendimiento del Gobierno, las agencias federales ejecutivas debieron desarrollar, como base para la presentación de su presupuesto, planes estratégicos y planes anuales de objetivos cubriendo el conjunto de actividades del Programa y elaborar reportes anuales del desempeño del programa del año fiscal (Armijo, M. 2005). En este contexto, los elementos básicos de los planes estratégicos eran los siguientes:

- ✓ Una declaración comprehensiva de la misión de la agencia.
- ✓ Objetivos de largo plazo para la agencia en general, y objetivos para las funciones principales y operaciones.
- ✓ Estrategias y recursos necesarios para desarrollar los objetivos y metas.
- ✓ Descripción de la relación entre los objetivos de largo plazo y los objetivos de los planes anuales de desempeño.
- ✓ Identificación de los factores claves externos a la agencia más allá del control que podrían afectar significativamente el desarrollo de los objetivos estratégicos.
- ✓ Una descripción de cómo la evaluación del programa fue usada para establecer

o revisar los Objetivos estratégicos y un plan o agenda para futuras evaluaciones.

En términos generales, cuando una institución aborda un proceso sistemático de planificación estratégica este posibilita discutir y analizar aspectos claves de su gestión. Los que van desde el tipo de productos que de acuerdo a su misión le corresponde hacerse cargo, hasta la búsqueda de los mejores procesos que permitirán proveer dichos productos con la mayor relación precio-calidad. No obstante, este es un proceso no carente de dificultades, tanto internas como externas, que deben ser afrontadas. Una referencia que en el sector público según Muñiz, L. (2003) se concretan en los siguientes factores:

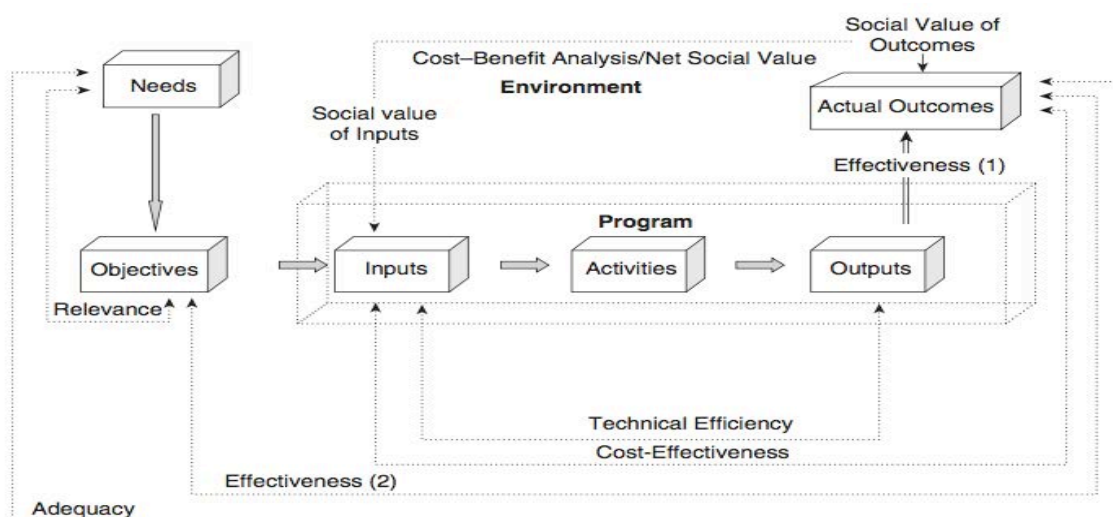
- ❖ Compromiso directivo y liderazgo. El proceso de planificación estratégica, es en sí un ejercicio donde se prueba el compromiso y liderazgo de los directivos.
- ❖ El Plan Estratégico debe ser un factor movilizador para la institución y constituirse en un referente para su planificación y programación operativa anual.
- ❖ La planificación estratégica debe tener una metodología clara y consistente que permita desarrollar la visión, misión, objetivos estratégicos, metas e indicadores.
- ❖ La Planificación Estratégica es un proceso continuo no sólo un evento que define un Plan. No basta que un Patronato o Departamento elabore un Plan, debe analizarse cuan a menudo éste se actualiza e incorpora información relevante para la toma de decisiones en la asignación de recursos (prioridades acordes con necesidades estratégicas).
- ❖ Capacidad de desagregar los objetivos estratégicos en metas concretas monitoreadas y vincularlo a la planificación operativa y al presupuesto.

#### 5.4. CICLO DE PERFORMANCE: THE PERFORMANCE MANAGEMENT CYCLE.

Tradicionalmente las entidades se mueven en un ciclo anual de gestión de la performance que incluye presupuestación, gestión y reporting de sus resultados

financieros y no financieros. El ciclo de la gestión de la performance es un modelo que incluye una secuencia iterativa entre la planificación-implementación-evaluación de los programas/actividades (McDavid, J. y otros, 2013).

Cuadro 32: Modelo de sistema de valoración de programas.



Fuente: McDavid, J. y otros (2013).

Los objetivos y los planes de medio y largo plazo deben ser recogidos en programas o planes (Programación) que concreten las actividades de la entidad de la forma más clara y precisa posible. Esta fase de programación que se deriva de los objetivos y estrategias previamente definidas (Planificación), pretende concretar la tipología y características de las actividades necesarias para lograr los objetivos de la entidad (Álvarez Pérez, M. y otros, 2001).

El proceso de Programación se traduce a términos económicos durante la fase de Presupuestación. El presupuesto constituye la valoración de los recursos que son necesarios para llevar a cabo las actividades establecidas en los programas en un período de tiempo determinado, generalmente un año, para alcanzar o ayudar a lograr los objetivos predeterminados.

El proceso de control de gestión concluye con la adopción de una serie de mecanismos de control que garanticen que los recursos son administrados

correctamente, sin irregularidades, y que los programas son ejecutados de manera eficaz y eficiente (Sopher,M., 1998). Las hipótesis en que se basa el proceso de planificación, toma de decisiones y control y que se configuran como los fundamentos básicos de la dirección y gestión empresarial en opinión de AECA son (AECA, doc. 27; 2003):

- Toda organización tiene un objetivo global que desea alcanzar.
- Una organización considerada en su conjunto es más que la suma de sus partes.
- Los resultados de una organización vienen determinados por muy pocas variables.

Para que una organización alcance su objetivo ha de cumplir con las condiciones impuestas por los diferentes grupos que se relacionan con la entidad o que tienen intereses en la misma. La Sociedad en su conjunto también impone condiciones a la entidad que no debe obviar si quiere alcanzar su meta. La capacidad de una organización para alcanzar su objetivo depende por tanto de la sincronización de sus partes en un esfuerzo combinado. Si una entidad se organiza de forma orgánica por centros de beneficio, y trata de buscar resultados óptimos para cada centro, la organización como un todo pierde capacidad para alcanzar su objetivo.

En opinión de Quesada S. (2012) el modo de medir la creación de valor es a través de la *productividad* –entendida en el sentido más amplio–, capaz de unir la ética y la economía: el aprovechamiento de las capacidades de los recursos consigue el fin de la persona –su desarrollo integral– y de la entidad –la obtención de valor cuantitativo y cualitativo–. No se trata de productividades individuales, conseguidas de modo independiente, sino de una productividad posible gracias a un sistema de valores compartido por todos los *stakeholders* de la entidad, que permite descubrir “lo común” y es capaz de entrelazar el nivel estratégico con el operativo y éste con el individual. La creación de valor, considerada en sentido amplio, lleva consigo el planteamiento de los *superávits para cubrir déficits* de quienes no son capaces de generarlos, en un sistema de auténtica solidaridad, y la dimensión social.

En toda organización existen unos “factores críticos”, que son los que actúan a modo de “limitación o restricción”, y dichos factores obligan a sincronizar todas las partes del sistema, equilibrando los flujos. Si cada variable de la organización se utilizase al máximo de su capacidad para alcanzar el objetivo, no sería posible sincronizarlas todas (Luna, J. 2008).

El carácter no lucrativo de las Fundaciones determina una serie de aspectos diferenciales en el proceso de evaluación de su gestión. Para una correcta valoración de la gestión de las Fundaciones es esencial el establecimiento claro y concreto de los objetivos a conseguir y determinar el procedimiento que permita la consecución de sus fines. En este sentido, es fundamental un apropiado desarrollo de la fase de Programación y Presupuestación para el análisis de la gestión de estas entidades (Herzglinger, R. E. y otros.; 1994). En el caso de las ESFL en este proceso de control de gestión hay que tener en cuenta una serie de condiciones añadidas derivadas de su carácter no lucrativo y que se pueden concretar en las siguientes (AECA, doc. 27. 2003):

- La dificultad de valorar el trabajo desarrollado por el voluntariado y la dificultad de cuantificar el “resultado”-*output*- que producen. Los servicios prestados por las ESFL carecen de un “precio”, lo que dificulta la tarea por parte de los consumidores de poder establecer un “valor” de aquello que están recibiendo de la ESFL. Además la distinta percepción del impacto por los distintos beneficiarios dificulta poder valorar el *output* generado. La dificultad para medir el *output* hace poco habitual el análisis de la relación coste-beneficio, e impide la cuantificación financiera de los beneficios de los servicios sociales que se prestan.
- El trabajo del voluntariado y los socios no puede ser considerado exclusivamente como recursos humanos participantes en el proceso de producción, sino que también tiene una utilidad social que debe tenerse en cuenta y que además es de difícil valoración.
- La falta de concreción de objetivos derivada de una política de actuación generalista basada en la realización de programas y actividades sin una Misión definida dificulta su correcta valoración.

- La evaluación del éxito de sus decisiones por la cantidad de servicios realizados, alcance de los mismos o interpretación de sus socios y no por su rendimiento socio-económico.
- La sujeción a un régimen fiscal y normativa legal diferente y singular.
- La obligatoriedad de rendición de cuentas a la administración Pública, que en ocasiones incluye la solicitud de autorizaciones administrativas ex ante o ex post, lo cual les limita su operatividad en la libre aplicación de los recursos económicos presupuestados.
- La confusión entre el carácter no lucrativo y la no generación de beneficios. Lo que puede provocar la generación de pérdidas innecesarias con el consiguiente riesgo de descapitalización de la entidad.
- La necesidad de acuerdo entre sus miembros para el cambio de los objetivos o la estrategia de la entidad, que en el caso de las fundaciones se ve reforzada por la protección especial de que goza la voluntad del fundador.
- La inexistencia en numerosos casos de un perfil profesional adecuado entre sus directivos adoleciendo del “saber” y experiencia necesarios.
- La diversidad de motivaciones de los órganos directivos ante la ausencia de remuneración económica, difíciles de consensuar y compatibilizar de forma integrada con los objetivos de la entidad.

Estas dificultades no afectan de igual manera a todas las ESFL, debido a su enorme diversidad. Es por ello que no se puede instrumentar una metodología única para el control de gestión lo que complica la implantación y generalización de una sistemática sectorial de control de las actividades realizadas.

El control de gestión es crucial para el éxito de una organización, pero es difícil ejecutarlo bien, particularmente en las ESFL. Un correcto sistema de Control de gestión abarca el proceso de planificación (planning), elaboración del presupuesto (budgeting), y reporting (Herzglinger, R. E. y otros. 1994). Dado que la contabilidad de gestión está mucho menos estandarizada que la contabilidad financiera, se requiere una mayor dedicación y personalización.



El planning es un proceso amplio y exigente -omnicomprensivo-. Debe implicar consideraciones de todos los factores que pueden influir en las decisiones y situación de la organización sobre cómo gestionar estos factores. Empieza con la concreción de la Misión de la organización y termina con los planes y actividades que facilitaran su cumplimiento. La parte financiera de estos planes o actividades debe especificar los ingresos, gastos, beneficios, activos y pasivos que permitirán a la organización alcanzar su Misión. La planificación financiera es muy compleja, pero a pesar de su complejidad es una actividad clave y necesaria. La clave de una buena gestión radica en la consecución cuidadosa de los planes de actuación. Una buena planificación genera numerosos beneficios. Significa una clara hoja de ruta para los empleados, miembros del patronato, directivos y clientes (Soldevilla, P. 2000).

Debe tenerse en cuenta que un sistema de control de gestión donde fluirán los indicadores informa de las variables de carácter estratégico o claves para la gestión y la toma de decisiones. Esta información puede ser útil ya sea para usuarios externos (cuyo objetivo principal sea conocer cómo se utilizaron los recursos presupuestarios asignados), o para los usuarios internos (directivos generales de la institución y directivos de los centros de responsabilidad).

Así para la implantación de un eficaz proceso de control de gestión es necesario:

- Definir la Misión de la entidad. La misión se tiene que anunciar de forma operativa, ya que de otro modo será una simple declaración de intenciones (Martin Cavana, J. 2010).
- Diseñar la estrategia necesaria para facilitar la obtención de la Misión. La estrategia convierte la Misión y los objetivos de las ESFL en actuaciones. Es en nuestra opinión, el PdA el reflejo económico-financiero de esa estrategia.
- Definir los objetivos a corto plazo. Estos deben ser coherentes con la estrategia de la entidad a largo plazo y con la misión. El PdA recoge los objetivos del corto plazo, es un presupuesto anual.

- Disponer de una estructura organizativa que facilite el control de la ejecución de los distintos programas. Por norma el PdA es objeto de un control de desviaciones que se materializa en la Memoria.
- Disponer de un sistema de información que posibilite la evaluación de la gestión de cada proyecto y/o programa. Es nuestra propuesta sobre el PdA este sistema de información demandado.
- Existencia de un sistema de indicadores de control, distribuidos por centros de responsabilidad o por programas o proyectos de actuación con el fin de facilitar el seguimiento y evaluación de los mismos. En nuestra propuesta recogemos dicha condición.
- Disponer de un marco operativo que facilite el registro y contabilización de sus actividades. Nuestro marco operativo es el PdA.

Características que como hemos referenciado, abarca y contiene el denominado plan de actuación; de ahí nuestra voluntad de convertirlo en herramienta de gestión sobre la que gravite la evaluación del desempeño en las fundaciones a estudiar.

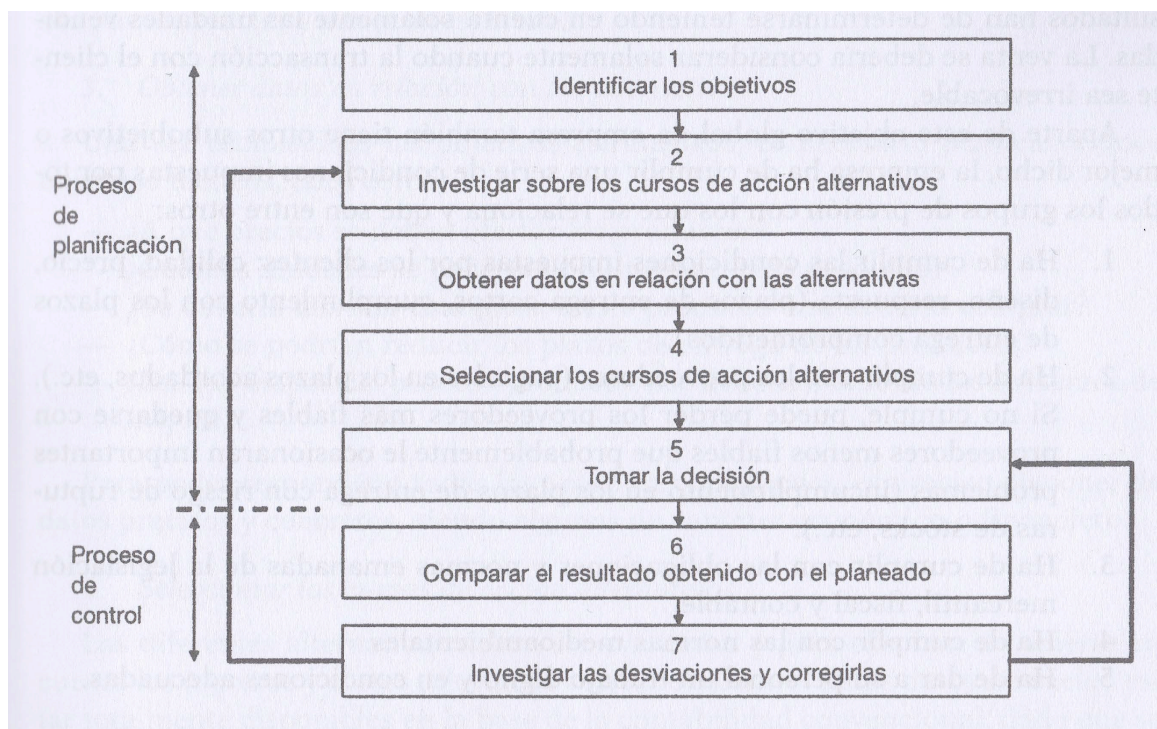
Es evidente entonces la necesidad de distinguir entre los procesos de planificación y control que integran el proceso de control de gestión:

- El proceso de planificación consiste en determinar y definir los objetivos de la organización y diseñar las estrategias y el plan de actuación a realizar para alcanzar los objetivos. Dentro del proceso de planificación hay que diferenciar las etapas de Programación y Presupuestación.
- El propio proceso de control que consiste en el seguimiento y evaluación de las actividades realizadas para la toma de decisiones correctoras o de ajuste. En este proceso de control procede distinguir entre el control presupuestario y la evaluación de resultados.

En el siguiente esquema AECA, (doc. 27. 2003), integra los procesos para apreciar sus relaciones. Dado que todo proceso de decisión ha de estar presidido por una planificación previa y ha de poder evaluarse comparando los resultados previstos

con los realmente alcanzados en el cuadro apreciamos dicha integración y sus relaciones.

Cuadro 33: Integración Planificación-Control.



Fuente: AECA (2003).

Podemos sintetizar los procesos de la siguiente manera:

#### Proceso de Planificación

1. Identificar los objetivos.
2. Determinar los programas y actividades a desempeñar.
3. Investigar sobre los cursos de acción alternativos.
4. Obtener datos en relación con las alternativas.
5. Seleccionar los cursos de acción alternativos.
6. Tomar la decisión.

#### Proceso de Control.

7. Evaluar los resultados alcanzados.
8. Comparar el resultado obtenido con el planeado.

9. Investigar las desviaciones y corregirlas.
10. Valorar.

Dentro de la Planificación hay que distinguir los procesos de planificación y programación del proceso de presupuestación, (Herzglinger, R. y otros, 1994) dado que con frecuencia las decisiones vinculadas al proceso de planificación se incluyen erróneamente en el ciclo presupuestario. En la planificación se deben ir definiendo paulatinamente los objetivos y los planes de la empresa a largo plazo, mientras que la presupuestación se refiere a la valoración económica del plan operativo o programación para un determinado período generalmente del plazo de un año.

En la planificación no es necesario realizar estimaciones precisas sobre los ingresos y los gastos, sin embargo, cuando se confeccionan los programas y sus presupuestos esta pormenorización resulta imprescindible. La planificación no necesita establecer los centros de responsabilidad que tendrán que desarrollar los planes diseñados y los programas por el contrario sí requieren de dicha concreción. Y la planificación, frente al presupuesto, no está limitada por los recursos disponibles que tiene la entidad.

Es la relación entre la programación y su presupuestación donde se encuentra una poderosa herramienta para la gestión de las fundaciones (Álvarez Pérez, M. y otros, 2001). Para que esta herramienta presupuestaria -*Planning-Programme-Budgeting System*- sea útil en la toma de decisiones y en el análisis de la performance es necesario incluir junto con la clasificación de los gastos e ingresos de acuerdo a su naturaleza económica, una clasificación funcional de los mismos por programas.

Esto es en definitiva lo que hace el plan de actuación. Hay que recordar que aunque algunas organizaciones no hacen una distinción formal entre Programación y Presupuestación, esa diferenciación entre Programación y Presupuestación es una de las ventajas que presenta el plan de actuación al integrar de forma funcional los gastos e ingresos.

### 5.5. ETAPA DE PROGRAMACIÓN.

La Programación, es el proceso mediante el cual se decide cuáles serán los programas, actuaciones o servicios que llevará a cabo la entidad durante el ejercicio correspondiente. Consiste en la concreción de los objetivos singulares, detallados y cuantificados que se derivan de la fase de planificación estratégica en la que se establecen los objetivos generales (Gómez Vieties, A. y otros, 2010).

En el programa hay que considerar, como mínimo los siguientes aspectos:

- ✓ definición de objetivos.
- ✓ previsión de las actividades a realizar.
- ✓ previsión de los recursos necesarios.
- ✓ propuesta de indicadores de evaluación.

En una estructura descentralizada en “centros de responsabilidad”, cada uno de ellos deberá concretar las actividades que prevé que podrá llevar a cabo con los recursos asignados ( Socías, A. 2013). Por tanto, en esta fase deberán definirse también los recursos necesarios para desarrollar los objetivos.

La actividad de las organizaciones se dirige a la consecución de metas u objetivos con el máximo de eficacia, y estos objetivos determinan la estructura y funcionamiento de los sistemas que la integran. Los objetivos justifican, pues, la organización, que en gran manera se constituye en función de los mismos. El papel de los objetivos como determinantes del trabajo de las organizaciones ha sido destacado en los últimos desarrollos de la ciencia de la administración y de la organización, conocidos precisamente como «Administración por objetivos». Los objetivos son, en gran medida, una formulación anticipada de los logros que se pretenden.

La actividad o trabajo de las organizaciones pretende alcanzar la máxima coincidencia entre resultados y objetivos, constituyendo la relación resultados-objetivos el indicador más claro de eficacia de las mismas.

Según Gomez Dacal, G. (2010) desde el punto de vista terminológico conviene diferenciar entre:

-Fines o metas que suelen definir a la propia organización y que, en cierta medida, establecen su carácter. En el ámbito fundacional se identifican con la Misión. Los fines se determinan en gran medida por la influencia que ejerce el entorno fuera de la organización y por sus promotores, y condicionan la actividad de la misma. Los fines son muy estables.

-Objetivos generales, que son metas que formula cada organización, debiendo ser compatibles con los fines y subordinarse a ellos. Los objetivos generales se reformulan constantemente en base a la actividad de la propia organización.

-Objetivos operativos o metas concretas de las distintas acciones y programas de la organización y de sus órganos. Los objetivos operativos son, en realidad, una concreción de los objetivos generales.

En materia de objetivos, existen determinadas exigencias que, en cuanto a su formulación, han de ser tenidas en cuenta, especialmente para conseguir que queden lo suficientemente claros como para determinar las actividades dirigidas a su consecución (Porter, M. 1996). Entre estas exigencias cabe señalar:

- a) Los objetivos deben expresarse, siempre que ello sea posible, de forma cuantitativa.
- b) Los objetivos que se formulen han de ser posibles.
- c) Ha de evitarse cualquier tipo de generalización abstracta en la formulación de objetivos.
- d) Los objetivos se expresarán en un lenguaje claro y preciso.
- e) Se establecerán criterios y procedimientos de evaluación.

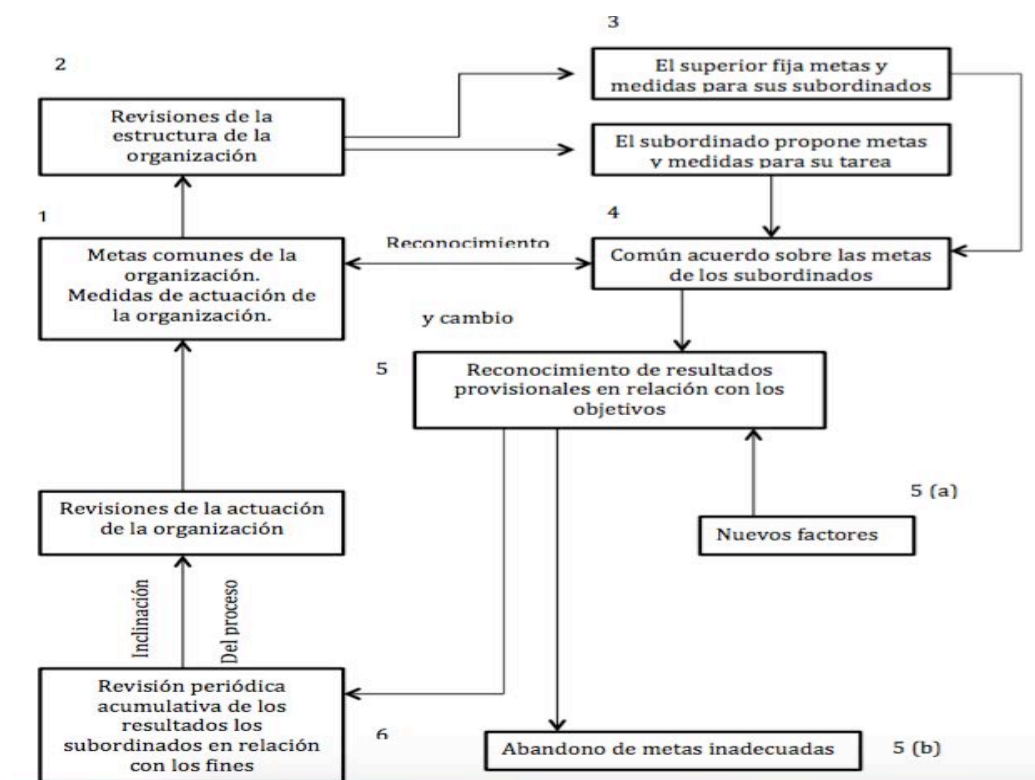
En materia de objetivos, conviene tener en cuenta, además, que en una organización han de formularse en distintos niveles y ámbitos; existen así:

- Objetivos de la dirección.
- Objetivos para determinados departamentos.
- Objetivos a nivel de unidad de producción (un centro de asistencia, por ejemplo), etc.

Estos objetivos han de estar perfectamente jerarquizados e interrelacionados, por cuanto los más generales se alcanzan precisamente a partir de la consecución de los de menor ámbito.

En la Administración por objetivos se establece un ciclo que permite una renovación constante de las metas en base a los resultados que se alcanzan. Para Odiorne, G. S. (1972) este ciclo es el siguiente:

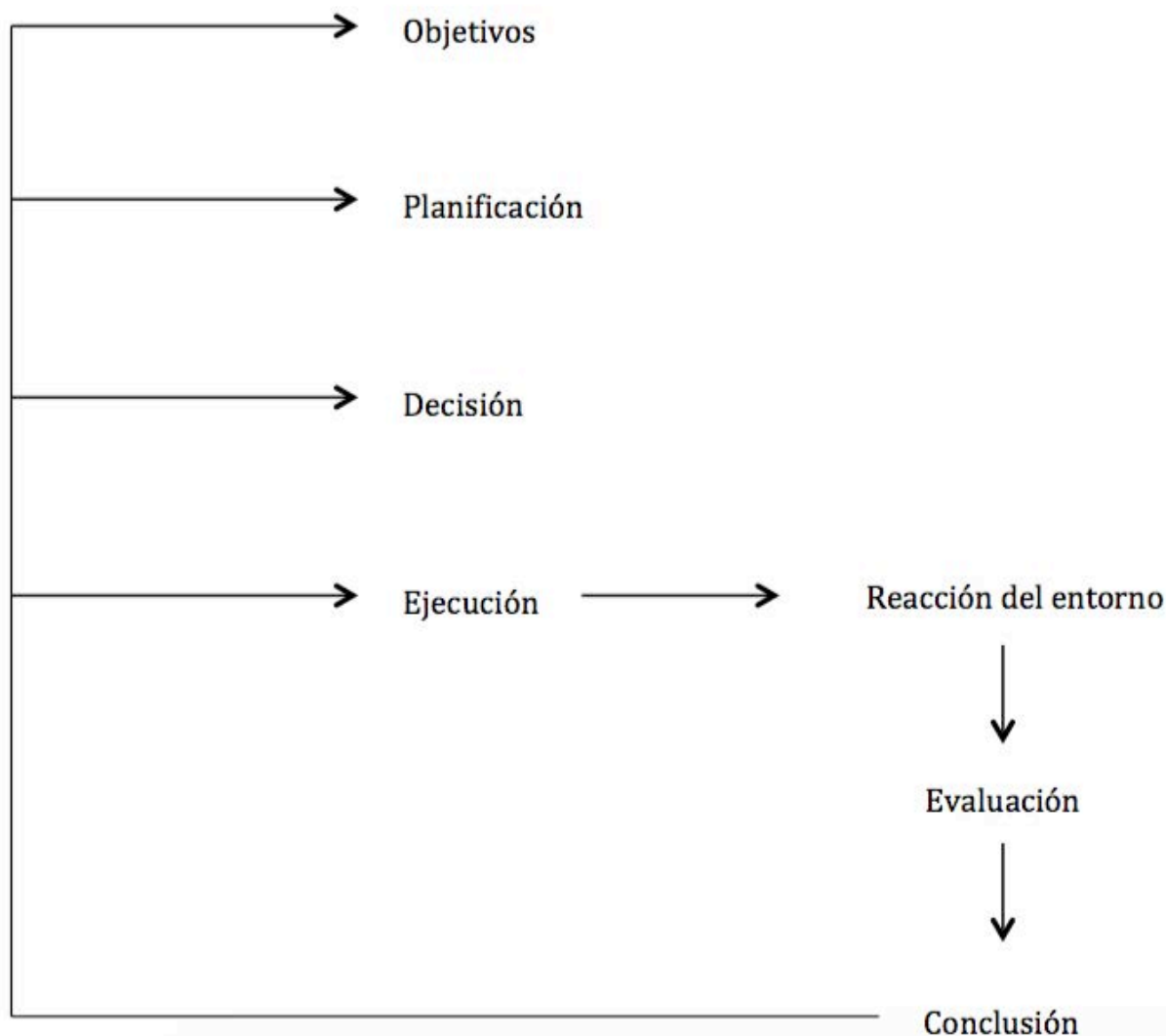
Cuadro 34. Administración por Objetivos.



Fuente: Adaptación propia.

Resulta claro, a efectos de la aplicación de la teoría de sistemas, el sistema dentro del que se insertan los objetivos, y queda reflejado, esquemáticamente, en el siguiente diagrama:

Cuadro 35. Objetivos y Teoría General de Sistemas



Fuente: Adaptación propia.

La toma de decisiones representa el proceso mediante el cual se seleccionan líneas de actuación a través de las que se estima se alcanzarán los objetivos de la organización. El proceso de toma de decisiones puede articularse en cuatro fases:

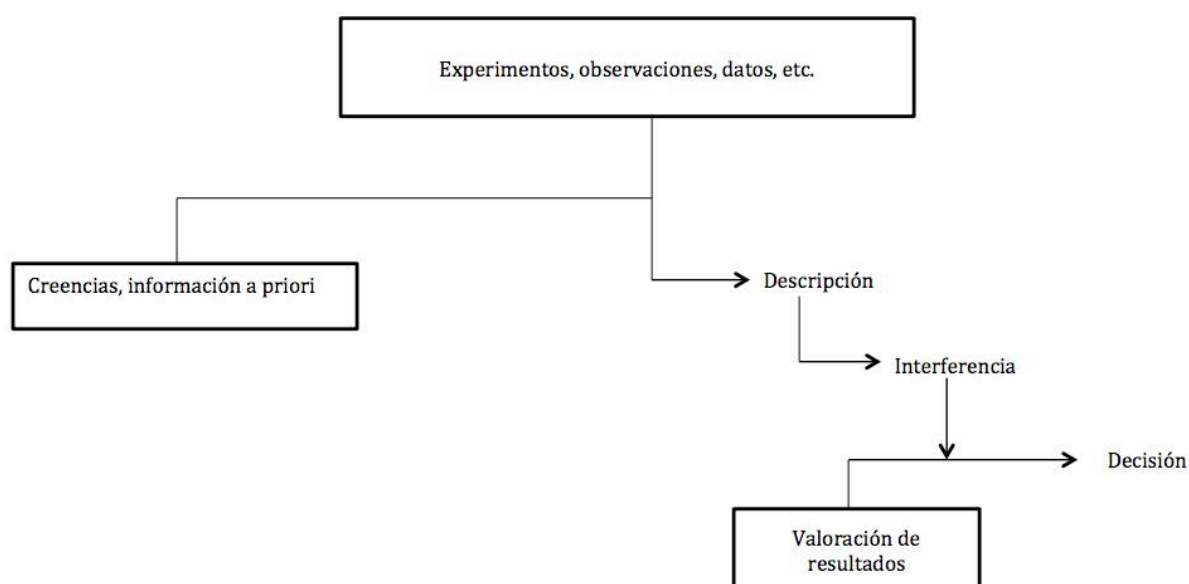
- a) Recogida de información en relación con los factores que inciden en la situación.
- b) Definición y delimitación de las líneas de actuación posibles (alternativas).



- c) Establecimiento de criterios de elección.
- d) Elección.

La decisión supone, pues, elegir entre las alternativas. Cuando en la decisión se integra la información objetiva y las creencias en un único modelo, se está dentro de la concepción bayesana, que responde al siguiente esquema:

Cuadro 36. Decisiones y alternativas.



Fuente: Adaptación propia.

## 5.6. ETAPA DE PRESUPUESTACIÓN.

La presupuestación es la concreción del programa en términos monetarios. Es la valoración económica de los recursos necesarios para conseguir los objetivos establecidos en el programa.

Se entiende por presupuesto la cuantificación monetaria del programa de actuaciones de la organización a corto plazo, generalmente a un año. En el caso de las ESFL, el presupuesto está condicionado a la financiación obtenida para los programas de actuación. En opinión de Quesada, S. (2012) el presupuesto en cuanto configurador del orden interno de la entidad tiene una función de finalidad de largo

plazo. Posee una importancia clave, por una parte, por su transversalidad, ya que funciona como un esqueleto que vertebra la entidad mediante el sistema de objetivos y sus correspondientes indicadores; y por otra, porque unifica los proyectos y las ideas con las posibilidades reales técnico-económicas y financieras, lo que significa un gran poder dentro del sistema decisorio de la entidad. Así, el presupuesto descende a la realidad de los factores, a su comportamiento, a su relación con otros, a sus potencialidades, mediante la definición de la mejor combinación –economicidad– y su medición –productividad–.

Nuestro interés por la propuesta de Quesada, S (2012) estriba en que defiende un presupuesto, en el contexto de la economía como ciencia social referida a las personas y a ámbitos concretos en los que ésta actúa, como elemento de comprensión de las realidades económico-societarias. Visión que integra los factores cualitativos y cuantitativos de las fundaciones y defiende el carácter social de estas entidades. Esta distinta concepción presupuestaria sugiere la renovación de planteamientos en el plano configurativo en torno a la organización, los comportamientos y la normativa. La organización, a la hora de establecer los presupuestos, debe perseguir unos objetivos que se pueden resumir en (AECA, doc. 4. 1995):

- Apoyo a las tareas de planificación de las operaciones anuales.
- Cuantificación de los objetivos de la alta gerencia, en las divisiones operativas. Una vez aprobados los objetivos y planes a llevar a cabo, éstos quedarán debidamente cuantificados en el presupuesto, el cual podrá ser utilizado como herramienta de la dirección para describir y comunicar a los diferentes niveles de la organización los objetivos y planes previstos.
- Motivación de los responsables en relación a los planes definidos en el presupuesto.
- Control sobre la consecución de los objetivos y planes marcados. El control del cumplimiento de los objetivos se llevará a cabo a través de la comparación del presupuesto con los resultados realmente alcanzados. El análisis de estas diferencias puede llevar a distintas conclusiones: así, en algunos casos se identificarán problemas o nuevas posibilidades de actuación, que requerirán un plan de acción; en otros, se detectará que el presupuesto

inicialmente elaborado no se puede llevar a cabo por variaciones en el entorno, o por errores en las previsiones, siendo necesaria su modificación. (PdA).

- Evaluación.
- Formación y desarrollo del personal.

Los objetivos tienen que ser claros, realizables y medibles ya sea con indicadores cualitativos ya con cuantitativos y a sus dos niveles: objetivos generales y objetivos específicos (Odiorne, G. S. 1972). Una vez definidos los objetivos y las actividades a realizar hay que concretar los recursos necesarios para llevarlas a cabo. Una parte importante es el personal. También la entidad debería definir los recursos financieros necesarios para las actuaciones a realizar.

El presupuesto supone la cuantificación en términos monetarios de la previsión de los recursos necesarios para realizar las actividades diseñadas. El presupuesto de la entidad no es un documento único sino un conjunto de documentos parciales. Los principios básicos sobre los que Quesada, S. (2012) propone asentar el presupuesto en su función coordinadora son, los siguientes:

- *Racionalidad económico-societaria.* El presupuesto coordina la creación de valor de cada unidad organizativa, entre unidades, y siempre en relación a la empresa en su conjunto.
- *Aplicación de capacidades.* El presupuesto coordina los recursos y, en especial, las personas para que encuentren sentido a la aplicación máxima de sus capacidades en su trabajo.
- *Contextualización.* El presupuesto plantea los objetivos en el contexto de la cultura de la entidad y de acuerdo al sistema de valores propuesto y vivido por la dirección. La lógica económica, basada en lo real y no solo en lo financiero, solo tiene significado en el contexto de cada entidad.
- *Coordinación desde la globalidad.* Los objetivos operativos adquieren significado en relación a la finalidad global.
- *Diálogo continuo.* La adaptación permanente al entorno incierto pasa por una comunicación fluida constante en todas las direcciones.

- *Margen de maniobra responsable.* La persona, debidamente informada y con cierto margen de libertad, responde personalmente de los resultados y aplica sus mejores esfuerzos porque conoce su contribución al conjunto de la entidad.

Cuando nos referimos a las Fundaciones, las principales características de un presupuesto son las siguientes:

- Comprende el período de un año.
- Debe ser flexible y adaptable a las circunstancias variantes.
- Debe poner énfasis en el cumplimiento de objetivos de servicios y no tanto en el de objetivos de beneficio.
- Se debe realizar con criterios de eficiencia económica.
- Se basa en datos históricos y se realizan previsiones de forma incremental.
- Tiene que incluir una clasificación de todos los gastos por naturaleza y debería estar estructurado por diferentes subpresupuestos.
- En estos subpresupuestos, y siguiendo el modelo del PGC si se utiliza el presupuesto normal, los gastos e ingresos deberán separarse en función de si son generados por operaciones de funcionamiento que se refieren a las propias de la actividad de la entidad o si se derivan de operaciones de fondos relativas a las partidas que provienen de recursos financieros, variaciones de inmovilizado, existencias o variables extraordinarias respecto a la gestión propia de la entidad. Si la entidad decide confeccionar el presupuesto por programas, se diferencian tanto para los ingresos como para los gastos, las partidas que provienen de operaciones de funcionamiento y de operaciones de fondos pero además se deben clasificar por tipos de actividades. Se distinguen actividades que son no lucrativas, y por tanto las propias de la entidad, actividades mercantiles y actividades financieras.
- Tiene que reflejar también los fondos de que dispone con actuación restringida.
- También es importante su liquidación que para las ESFL es obligatoria. Recogiendo por un lado la comparación entre las operaciones de

funcionamiento y la evolución prevista de los fondos y su evolución real (Gutierrez Viguera,M. 2012).

Características éstas del presupuesto en Fundaciones que en opinión de Garcia Castellví, A. (2006) se traducen en:

- Pronosticabilidad: capacidad de proporcionar estimaciones razonables del futuro.
- Economicidad: La información que ha de proporcionarse debe tener en cuenta el criterio coste-beneficio.
- Susceptibles de revisión.
- Flexibilidad, que puedan ser objeto de adaptaciones ulteriores.
- Participación del personal adecuada y efectiva.
- Oportunidad. Formulados y aprobados antes de iniciar el período que cubren.

El uso del presupuesto reporta considerables ventajas entre las que cabe destacar las siguientes (AECA, doc. 4. 1995) :

- Motiva a la alta gerencia para que defina, adecuadamente, los objetivos básicos de la empresa, obligándola a desarrollar un sistema de planificación detallado antes de tomar decisiones.
- La utilización de los presupuestos se presta a coordinar las actividades de los distintos segmentos de negocio, puesto que propicia que se defina una estructura organizativa adecuada.
- Obligación de aplicar lo más eficientemente posible los recursos de que dispone.
- Puede servir de estímulo para alcanzar los objetivos contenidos en el presupuesto respecto a costes e ingresos.
- Proporciona una base continua de evaluación de los resultados reales.
- Sirve para coordinar la planificación y el control a todos los niveles de la dirección.
- Ayuda a actuar con mayor eficacia y eficiencia en las actuaciones.

Además, el presupuesto realiza una función privilegiada en términos de coordinación entre las diversas funciones y las diferentes unidades organizativas, no solo a nivel de recursos sino también entre los objetivos y la estrategia. Coordina asimismo la potencialidad entre la actuación y la prevista. Para lograr esta coordinación es preciso definir metas comunes, que traerán consigo aumentos de valor (Porter, M. 1996). Si tradicionalmente la elaboración del presupuesto se ha entendido como los incrementos cuantitativos a nivel departamental, hay que entenderlo como la contribución al conjunto de la entidad en virtud de la visión societaria de los empleados. Sólo será posible generar valor de manera permanente si se usan al máximo las capacidades de cada recurso y, en especial, de las personas. El presupuesto, por tanto, reduce los costes de coordinación porque, precisamente, su función es la coordinación entre el objetivo final común –único– y los objetivos instrumentales de las unidades organizativas –múltiples–.

También hay que considerar las limitaciones que el empleo de los presupuestos conlleva (Morales, A. y otros, 2009), destacando las siguientes:

- Están basados en estimaciones: esta limitación obliga a que se utilicen técnicas o herramientas estadísticas que logren reducir al mínimo la incertidumbre, puesto que el éxito de un presupuesto depende de la fiabilidad de los datos que se hayan manejado. Es por ello, importante utilizar análisis de correlación y regresión estadística que van a ayudar a mitigar, en cierto modo, esta limitación.
- Debe ser adaptado constantemente. Esto significa que debe ser una herramienta dinámica que debe adaptarse a las condiciones, puesto que de otra manera se perdería el sentido del mismo.
- Su ejecución no es automática
- Un presupuesto no debe sustituir a la gerencia.
- La responsabilidad de la planificación y ejecución de los presupuestos debe recaer principalmente en el equipo directivo.
- Comparan los costes actuales con estimaciones basadas solamente en análisis históricos.

- Si vienen impuestos por la cúpula de la organización en lugar de ser elaborado conjuntamente pueden tener una influencia negativa en la motivación del personal.

La reducción del presupuesto a la perspectiva contable-financiera se origina en el concepto limitado del mismo y no se debe al instrumento como tal. Dicha restricción procede de haber prescindido de otras dimensiones, igual de reales pero implícitas, como la dimensión social referida a las personas y a los ámbitos en los que ésta actúa, dimensión característica de las Fundaciones. Las consecuencias prácticas de un presupuesto tradicional podrían resumirse en los siguientes puntos:

- Para muchos directivos la prioridad en materia presupuestaria, una vez establecidos los objetivos, es su *seguimiento* mediante el cálculo de desviaciones cuantitativas, la puntual y correcta contabilización y, en el mejor de los casos, la organización de la información contable como base de la toma de decisiones financieras. Pero se trata no tanto de cuantificar esa desviación como de analizar si la cuantificación inicial de referencia es correcta o si es preciso modificarla, una vez analizadas las causas y la validez de las premisas adoptadas al inicio y según su evolución posterior. La simple y tradicional medida de las desviaciones presupuestarias se muestra, pues, obsoleta e insuficiente.(PdA)
- Los gestores cubren las necesidades de información que exige el *controller* como algo ajeno, hasta la siguiente actualización que es requerida. En la mayoría de los casos se limita a explicar el origen y alcance de las desviaciones de modo cuantitativo y sobre referencias pasadas. De esta forma, lo contable se superpone a lo productivo; lo financiero se antepone a lo económico; el corto plazo supedita el largo plazo. El resultado mensual o trimestral impera sobre el enfoque plurianual de los proyectos; el resultado numérico supera a la combinación productiva de factores. El presupuesto, como exigencia, puede llegar a agobiar, a desinformar y a ocupar ineficazmente recursos si no se plantea adecuadamente.

El presupuesto es un instrumento para la asignación eficiente de objetivos, los recursos asociados y su seguimiento (Odiorne, G. S. 1972). Uno de los cometidos

principales del presupuesto está referido a los objetivos operativos: su definición, establecimiento, distribución por responsables y seguimiento. Pero en realidad son múltiples los objetivos del presupuesto, entre los que podemos destacar:

- 1)** Obtención de información operativa para la formulación de planes.
- 2)** Comunicación de los objetivos de la alta dirección a las unidades operativas.
- 3)** Planteamiento de las actividades.
- 4)** Coordinación entre unidades de empresa.
- 5)** Motivación de los responsables.
- 6)** Control sobre la realización de los objetivos y planes.
- 7)** Evaluación y formación y desarrollo del personal.

En el modelo convencional existe cierta desvinculación entre los objetivos estratégicos que la entidad se propone y los funcionales del presupuesto. Esta dicotomía ha provocado la principal limitación del mismo: el presupuesto del tipo contable-financiero se mueve en el mundo cerrado de sus propios parámetros cuantitativos parciales, agregados debido a su homogeneidad monetaria y, habitualmente, con visión de corto plazo. De ahí que debemos considerar la existencia de distintos presupuestos en referencia a las distintas necesidades externas de tipo normativo existentes y que responden exclusivamente a su clasificación convencional (Morales, A. y otros, 2009):

1. El objetivo de un presupuesto contable se centra en la obtención de informes por clases de costes y lugares de consumo.
2. El objetivo de un presupuesto fiscal está orientado a la aplicación de las normas tributarias con el fin de obtener los datos requeridos para los impuestos y demás requisitos de Hacienda.
3. El objetivo de un presupuesto financiero determina las necesidades de capital y el fondo de capital generado por la actividad real productiva, financiera y de inversión.
4. El objetivo de un presupuesto de tesorería es el establecimiento de los flujos de cobros y pagos en el tiempo.
5. El objetivo de un presupuesto de personal es el cálculo de la plantilla y los costes asociados, en términos de horas o número de personas y perfiles.



Todos ellos son complementarios y, desde perspectivas diferentes, aportan al presupuesto total de la entidad, pero no construyen ni integran, los objetivos finales de carácter estratégico de largo plazo de la entidad. La falta de integración de las metas estratégicas –Misión- con los objetivos presupuestarios funcionales hace que éstos carezcan de sentido de finalidad y, por tanto, corresponden a la asignación de recursos para llevar a cabo las tareas adjudicadas de modo exclusivamente cuantitativo pero independiente del fin estratégico de la entidad. Gráficamente se puede representar de la siguiente manera (cuadro 34):

Cuadro 37. Sistema de objetivos económico-contable



Se observa la independencia entre los objetivos globales y el presupuesto quedando éste dimensionado exclusivamente a nivel operativo. Es importante la correcta fijación de unos objetivos acordes con el fin de la entidad y que supongan un reto para maximizar el valor de la organización (Porter, M. 1996).

### 5.7. ETAPA DE CONTROL.

El proceso de control consiste en el seguimiento o control presupuestario y en la evaluación o valoración de las actividades realizadas y conlleva las siguientes fases (Hinzte, J. 1999):

1. Evaluar los resultados alcanzados.
2. Comparar el resultado obtenido con el planeado.

3. Investigar las desviaciones y corregirlas.
4. Valorar.

Una vez que se tienen asignados los indicadores que serán evaluados, por centro de responsabilidad, es necesario determinar cada cuanto tiempo es necesario establecer la medición (anual, semestral, o mensual). La frecuencia dependerá del uso de la información y de la relevancia de la medición. En general para los indicadores que se requieren en el proceso presupuestario, la frecuencia de la medición y evaluación es semestral (en la mayor parte de los casos). Para aquellos indicadores necesarios para un monitoreo comparativo de costes medios, puede ser necesario llevar un control y evaluación mensual, para ser reportados semestral o anualmente. De forma resumida los elementos claves para determinar la frecuencia de la medición tienen que ver con:

- El tipo de indicador (estratégico, de gestión u operativo)
- El uso de la información (externos, e internos)
- Los costos asociados a la medición

El análisis de los resultados obtenidos una vez que se ha realizado la comparación entre las metas y lo efectivamente logrado, implica preguntarse las razones y circunstancias de por qué se obtuvo ese nivel de resultado (Sopher, J. 1998). La evaluación que se realiza a partir de los resultados obtenidos, entrega información para los siguientes tipos de análisis:

- ✓ Revisar las metas que fueron definidas, estableciendo si éstas fueron o no realistas.
- ✓ Priorizar la asignación de los recursos hacia determinados programas o productos.
- ✓ Justificar la asignación de mayores recursos. Disminuir o abandonar los programas o la provisión de determinados bienes y servicios por otras alternativas más eficientes y con el mismo grado de eficacia, por ejemplo a través de una externalización de procesos productivos.

En el control de la ejecución del presupuesto o control presupuestario se pretenden detectar las desviaciones que se producen entre los resultados obtenidos y los

previstos (AECA, doc. 4. 1995). Dicho proceso da lugar al análisis de las causas de dichas desviaciones y a la evolución del conjunto de los indicadores elaborados y aplicados, e incluye los siguientes pasos:

- comparar las previsiones con la realidad y cálculo de las desviaciones;
- analizar las desviaciones, y
- tomar las medidas correctoras pertinentes para mejorar la eficacia y eficiencia de la entidad.

Se recomienda realizar el cálculo de las desviaciones según la naturaleza del coste y del ingreso, y también para cada programa, proyecto y/o actividad que la entidad lleve a cabo (Socías, A. 2013). El cálculo de las desviaciones ha de ser coherente con el sistema de información que se utilice. La entidad debe detectar los motivos y las causas de las diferencias, el responsable de las mismas, y sus consecuencias para el resto de la organización y para el usuario final. No hay que olvidar que hay que identificar las desviaciones que son por causas externas al responsable, bien porque cuando se realizó el presupuesto se desconocían o bien sencillamente porque no existían. En este sentido, las desviaciones pueden tener causas muy variadas (Soldevilla, P. 2000):

- desviación en el volumen de la actividad prevista. Pueden ser atribuidas a causas externas o internas.
- desviaciones técnicas o del nivel de productividad previsto. En este caso la desviación se produce por diferencias en la cantidad de recursos consumidos en la realización de las actividades realizadas. También puede ser debida a causas externas y a causas internas.
- desviaciones económicas o de los precios. Originadas por motivos monetarios.

Cada desviación exige una actuación para corregir las diferencias o anomalías. Para ello se tiene que tener claro la desviación, el responsable y el motivo de la misma. Uno de los principales motivos del control es sugerir a través del análisis de las desviaciones, las acciones a emprender con el fin de que la entidad cumpla su misión y objetivos, con un nivel adecuado de eficiencia y eficacia. La entidad puede utilizar

un informe de desviaciones para facilitar la toma de medidas correctoras, en el que se detallen el importe de las desviaciones más significativas, sus causas, su responsable y la medida correctora a realizar.

### 5.8. INDICADORES COMO INSTRUMENTO DEL CONTROL DE GESTIÓN

El desarrollo de indicadores en una institución se justifica en la medida que éstos se insertan a lo largo de todos los procesos y eslabones de creación de valor de la organización y permiten informar sobre lo estratégico y los aspectos claves de la gestión. Sin embargo, debe considerarse que también son el soporte para evaluar lo que está pasando con los procesos y los aspectos operativos que contribuyen a los resultados finales. Es así como el proceso de construcción de indicadores lleva de manera inherente la implementación de un sistema de control de gestión y de información para la gestión, que permita hacer el seguimiento de las metas y su cumplimiento en el conjunto de la organización (Soldevilla, P. 2000).

Un requisito previo para la construcción de los indicadores y el sistema de control de gestión consiste en trabajar sobre los principios estratégicos de la institución. Lo anterior implica abordar un proceso de revisión y/o validación de la Misión (principalmente cuando es la primera vez que se desarrolla el sistema de indicadores) y de identificación de productos, objetivos y metas. Su cumplimiento será medido y evaluado a partir del instrumental desarrollado con los indicadores. Abordar estos requisitos no implica necesariamente redefinir la misión y las definiciones estratégicas de la institución, si no plantearse los ajustes pertinentes para cumplir lo más adecuadamente con la provisión de bienes y servicios a los usuarios (Luna, J. R. 2008).

Los indicadores se despliegan a lo largo de toda la organización, y tienen como objetivo central entregar información sobre el grado de cumplimiento de las metas. Éstas están asociadas a determinados productos que se generan en diferentes áreas de la organización, las cuales tienen directivos o ejecutivos a cargo y son responsables de ellos. Por tal motivo, el paso siguiente a la identificación de lo que

se medirá es establecer las responsabilidades internas por dicho cumplimiento.

Una vez que se ha acordado el tipo de indicador que medirá las dimensiones del desempeño, y se han definido los responsables por los resultados, se deberán establecer idealmente de forma participativa (el jefe o director del centro de responsabilidad y empleados responsables de la producción de los bienes y servicios involucrados) los referentes sobre los cuales se comparará los resultados obtenidos por el indicador (Liner, B. y otros, 2000).

Como hemos comentado anteriormente, se presentan dos referentes claros de comparación: la meta para el año presupuestario siguiente, y los resultados de años anteriores. A estos dos referentes podría agregarse un tercero referido a la comparación de instituciones similares (el proceso de benchmarking descrito con anterioridad).

Una vez que se tienen asignados los indicadores que serán evaluados, por centro de responsabilidad, es necesario determinar cada cuanto tiempo es necesario establecer la medición, la cual puede ser anual, semestral, o mensual. La frecuencia dependerá del uso de la información y de la relevancia de la medición.

Otro de los procesos para la construcción de indicadores es la recolección de datos. La generación de información para la construcción de los indicadores es una tarea que implica asumir un conjunto de desafíos, entre los que se cuentan la identificación de la información pertinente, el acopio de recursos para construir bases de datos y la realización de investigaciones o encuestas para construir indicadores de resultado y de calidad, así como la implantación los sistemas de información adecuados que posibilite apoyar la labor de control de gestión.

Los tipos de información que se requiere reunir es a lo menos la siguiente:

- ✓ Información contable-financiera: relativa a los costos de la producción, ingresos, gastos, activos, etc.
- ✓ Información operacional: nivel de producción, estadísticas operativas (por ejemplo, kilómetros construidos, estudiantes matriculados, vacunas

distribuidas, cargas de trabajo, etc.

- ✓ Información sobre resultados finales (impactos): para lo cual generalmente deben realizarse estudios especiales, recurrir a metodologías que permitan trabajar con grupos de control, etc.

En general la técnica para la obtención de los datos dependerá del tipo de indicador que se construya. Cabe diferenciar entre las siguientes:

- 1) técnicas cuantitativas o métricas para establecer las comparaciones estadísticas, realización de cómputos, etc.;
- 2) técnicas de carácter documental, que requieren la revisión de los soportes de información tales como estudios, investigaciones, etc.;
- 3) investigaciones de tipo cualitativo, que son ampliamente utilizadas para evaluación de la percepción de calidad de servicios.

En las primeras etapas de diseño de los sistemas de indicadores la recolección de los datos se constituye en uno de los principales obstáculos para la posibilidad de construir indicadores fiables y legítimos. Al tiempo es una de las fuentes de desincentivo importantes para las organizaciones en la medida que las enfrenta a sus capacidades por generar datos, construir antecedentes de carácter histórico, dimensionar el número de atenciones, el tipo de usuarios, etc. Estas demandas, que son básicas para la construcción de los indicadores, en la mayor parte de los casos se enfrentan en la escasez de recursos financieros para poder construir las bases de datos, desarrollar encuestas, etc. (Muñiz, L. 2003).

Los indicadores pueden ser utilizados para diferentes propósitos, dependiendo del objetivo o propósito de la evaluación, el ámbito en que se realiza y los usuarios a los que se dirige. Adicionalmente, los indicadores no siempre podrán dar cuenta en forma integral del desempeño institucional, requiriéndose de otros antecedentes complementarios para esto. Todo ello aconseja un uso prudente de esta información, principalmente en casos en que no es significativo medir los resultados absolutos ya que éstos no son controlables por la institución, por ejemplo en el caso de una ESFL dedicada, por ejemplo, a la protección del medioambiente, indicadores como “Actuaciones asistenciales de emergencia” o “Número de incendios apagados” son

menos relevantes para el control de gestión, al depender su número final de factores externos. Por el contrario es relevante medir aspectos tales como:

- ❖ Calidad de los servicios: oportunidad, accesibilidad, etc.
- ❖ La cobertura.
- ❖ La regularidad del servicio, etc.

No obstante, los indicadores posibilitan un control selectivo de la información clave de una entidad. Una de las utilidades de la elaboración de indicadores en las ESFL es la elaboración de los cuadros de mando para los gestores de las mismas (Keyt, J.C. 2001). Los cuadros de mando recogen la información necesaria para la toma de decisiones en cada nivel operativo o de responsabilidad de las ESFL, resaltando los datos relevantes que permiten apreciar globalmente la evolución de las variables clave en cada nivel.

### 5.9. EL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN LAS ESFL

El hecho que la informática permita recolectar grandes volúmenes de datos y administrar cientos de indicadores no es garantía de que se mejore el proceso de toma de decisiones, se genere una gestión más eficiente o se logre una fiscalización externa más eficaz. Desde la perspectiva de la gerencia, el exceso de indicadores tiende a confundir al receptor en términos de discriminar lo urgente, lo importante, lo redundante y lo insignificante. En este contexto, el problema fundamental de un sistema de control de gestión para los gerentes es cómo seleccionar aquel conjunto “armónico, sistemático y relevante” de indicadores sin caer en una saturación de información.

Uno de los desafíos en el uso analítico de indicadores de desempeño es cómo interpretar las interrelaciones que se producen entre indicadores que miden distintas dimensiones del mismo, tales como eficiencia, eficacia, economía y calidad. Este desafío se torna aún más complejo cuando, como producto de las decisiones de cambio en la gestión, se generan resultados opuestos entre las dimensiones. Así, por

ejemplo, se puede mejorar el indicador de calidad mediante una decisión explícita de contratar más personal para la atención de público, pero esta decisión genera un deterioro en el indicador de eficiencia que refleja los costes unitarios. Análogamente, se puede pretender mejorar el indicador de eficacia que mide la cobertura de una determinada prestación de salud, pero en un contexto de recursos constantes dicha acción podría ir en detrimento de los niveles de satisfacción de los usuarios por la necesidad de otorgar menor tiempo de atención a cada paciente (Kong, E. 2010).

Una de las metodologías que se ha desarrollado para integrar en forma armónica las dimensiones cuantitativas y cualitativas que emanan de los indicadores de desempeño lo constituye la metodología de “Cuadro de Mando Integral” (CMI) o *Balanced Score Card* (BSC). El CMI es una metodología desarrollada en el sector privado empresarial en 1992 por Robert Kaplan y David Norton que intenta integrar los aspectos de la gerencia estratégica y la evaluación del desempeño de la empresa. Esta herramienta se desarrolló bajo la convicción de que la medición basada sólo en indicadores cuantitativos y financieros no capturaba de un modo adecuado aquello que crea valor en una organización, y que era necesario añadir otras perspectivas de análisis de carácter más cualitativo o de activos intangibles.

En su esencia, el CMI es una herramienta de gerencia que permite traducir la estrategia de una organización en un conjunto completo de medidas de desempeño tal que informa a la alta gerencia sobre cómo la organización avanza hacia el logro de sus objetivos. En este contexto, el CMI colabora con un sistema de control de gestión dado que entrega a la dirección de la institución un instrumento para evaluar el cumplimiento de la estrategia, y para alinear las conductas hacia el logro de los objetivos estratégicos organizacionales (Kaplan, R.; Norton, D. 1996). El conjunto de indicadores desarrollados para la evaluación de la gestión se pueden integrar en él con el objetivo de lograr una visión globalizadora de la organización, ya que resume en un único informe de gestión la marcha de los factores clave de éxito de la entidad. Para diseñarlo las fuentes informativas deberán ser amplias, revisando los distintos sistemas de la entidad, como el presupuestario, el contable, el esquema organizativo, la información de base social y el entorno (Lipe, M. y otros, 2002).



Entre las principales características de un cuadro de mando integral hay que destacar:

1. Interpretar globalmente todas las funciones gerenciales.
2. Integrar las variables estratégicas y operacionales.
3. Facilitar la correcta toma de decisiones del presente y del futuro.
4. Construir los indicadores adecuados de gestión.
5. Mejorar en forma continua los resultados.
6. Corregir sobre la marcha desviaciones.
7. Reaccionar ante los cambios.
8. Incluye medidas financieras y no financieras.
9. Incluye medidas referidas al corto y largo plazo.
10. Incluye medidas que reflejan los resultados de esfuerzos pasados y medidas inductoras de la actuación financiera futura.
11. Las medidas responden a relaciones de causa y efecto.
12. Contiene la cantidad suficiente de datos para dar un cuadro completo.

El CMI se puede definir como el soporte de información periódica para la dirección de la organización, a través de indicadores de control y de otras informaciones.

El CMI debe ser entendido como un sistema estratégico de gestión que introduce cuatro nuevos procedimientos de gestión que contribuyen a vincular los objetivos estratégicos del largo plazo con las acciones en el corto plazo de cada organización a través de la aplicación de la misión, comunicación e integración empresarial, planificación y retroalimentación y aprendizaje. (Kaplan, R. y otros, 1996)

Con el CMI, los objetivos estratégicos de la organización deben ser valorados por un coherente y selectivo conjunto de medidas de performance (Kaplan, R. y otros, 1993).

El CMI se distingue de otros sistemas de información entre otras características por (Norreklit, H. 2003):

- ✓ La naturaleza de los datos que pone más énfasis en la información del proceso productivo y de satisfacción del cliente que en la información financiera.
- ✓ Exige la descripción de la organización de forma suficientemente clara y coherente para que las principales responsabilidades de los diferentes centros de gestión puedan ser definidas.
- ✓ La selección de los indicadores en número limitado.
- ✓ La utilización del presupuesto y de la técnica de la contabilidad y control de costes como una información de “resultados”, es decir, la consecuencia de una determinada forma y estructura del proceso productivo.
- ✓ Facilita la comunicación de la misión a toda la entidad.
- ✓ Es un sistema de comunicación, de motivación y de formación.
- ✓ Al identificar los factores clave de la entidad puede ser de gran ayuda para favorecer la reingeniería y las mejoras continuas de la entidad.

El CMI se ha popularizado entre organizaciones públicas y privadas debido a múltiples motivos. Entre ellos destaca que presenta un grado de formalidad que permite su adaptación a instituciones de distintos ámbitos de acción, complejidad organizativa y tamaño. En una lógica de desarrollo de recursos humanos, el uso del CMI facilita el trabajo participativo de las distintas instancias de una organización. Por último, en términos comunicacionales, su uso permite a los directivos públicos informar cómo el servicio respectivo crea valor público, colocando acento en sus estrategias y en los factores de largo plazo explicativos de su desarrollo, así como en los mecanismos para alcanzarlos (Zimmerman, J. 2009).

El uso del CMI centra a la organización en los objetivos estratégicos y se constituye en una herramienta útil de comunicación y motivación, tanto hacia fuera como hacia el interior de la organización. Bajo el principio de causa y efecto, el CMI busca desentrañar las verdaderas razones que hacen posible la consecución de la visión y misión de la organización.

No obstante las ventajas señaladas anteriormente, su aplicación en el ámbito público no está exenta de detractores. Tal es el caso de Hatry, P. (2000), quien considera que el CMI podría significar un retroceso, pues pone un énfasis excesivo en los procesos internos. Por otra parte, Schick, A. (2001) enfatiza que el CMI busca evaluar la capacidad organizacional, estableciendo un vínculo explícito entre el desempeño global y las entidades que proveen los servicios pero carece del mismo vínculo con los beneficiarios. Según Schick, A. (2001) lo importante del CMI es que los procesos importan, tanto como la capacitación del personal, los controles internos y los intereses de los usuarios.

#### 5.10. ADOPCIÓN DEL CUADRO DE MANDO INTEGRAL EN EL SECTOR PÚBLICO Y NO LUCRATIVO.

En 1992 Robert Kaplan y David Norton presentan por primera vez al público el Cuadro de Mando Integral. Esta herramienta se desarrolló bajo la convicción de que la medición basada sólo en indicadores cuantitativos y financieros no capturaba de un modo adecuado aquello que crea valor en una organización, y que era necesario añadir otras perspectivas de análisis. Su adopción en el sector privado norteamericano fue muy rápida: en 1998 un estudio del Gartner Group<sup>36</sup> estimaba que para el año 2000 por lo menos un 40% de las empresas pertenecientes al *Fortune 1000* implementarían el CMI en el desarrollo de sus estrategias empresariales. El resultado es que su adopción en las organizaciones públicas ha sido mucho más tímida, con un énfasis mayor en instituciones de salud o universidades. (Procurement Executive's Association<sup>37</sup>, 2005).

Dado la influencia de los autores seminales, Kaplan y Norton, se asume generalmente que el uso de esta metodología sería de uso generalizado en las instituciones públicas de los Estados Unidos. Sin embargo, un estudio de 2004 a gobiernos locales de jurisdicciones con más de 25.000 habitantes reveló que aunque un 44% habían realizado un proceso amplio y formal de planificación estratégica en los últimos cinco años, tan solo un 22% utilizaba las medidas de performance para

---

<sup>36</sup> [www.gartner.com](http://www.gartner.com)

<sup>37</sup> [www.worldcat.org/identities/lccn-no98-127023](http://www.worldcat.org/identities/lccn-no98-127023)

monitorear metas y objetivos estratégicos (Poister, T., 2005). Si se considera que el CMI es la culminación de un sistema de gestión estratégica que implica mejora continua, entonces se puede concluir que una proporción muy baja de los entes locales de EE.UU. implementaban algún tipo de CMI. Los autores del estudio concluyeron que “aunque la gestión por resultados ha constituido la piedra angular del movimiento de reforma de la gerencia pública en los últimos 15 años, la planificación estratégica formal aún requiere transformarse en una práctica regular y estándar en las jurisdicciones municipales de los EE.UU”.

Olve, N. y otros, (2000) afirman en relación a la aplicación del CMI en Escandinavia que las cuatro perspectivas de Kaplan y Norton no son apropiadas para el sector público y argumentan que los CMI de organizaciones públicas deben incluir perspectivas y mediciones relativas a stakeholders importantes para la institución. Si la investigación respecto de la adaptación e implementación del CMI en el sector público en el mundo anglosajón es escasa, en el caso de las organizaciones españolas es igualmente exigua.

Aunque el CMI fue originalmente diseñado para optimizar la gestión empresarial, Kaplan, R. (2001) consideró que su adaptación a ESFL les proporcionaría una oportunidad única para superar la valoración exclusivamente financiera o programática e informar sobre las distintas actividades desarrolladas. Sin embargo, en lugar de desarrollar una metodología singular y adaptada o unas guías de valoración específicas, se centró en las limitaciones existentes encontradas en el proceso de implementación: falta de estrategias claramente definidas, formulación de estrategias sin acotar y dificultad para medir la misión global de la organización. (Rey, M. y otros, 2013).

Numerosas ESFL han adaptado el CMI incluyendo un quinto criterio o perspectiva más singular de las ESFL como es el *Impacto*. Mientras que para las entidades lucrativas la perspectiva financiera es la más relevante, el *Impacto* y particularmente la relación misión-resultados, es habitualmente la prioridad en el CMI adaptado a las ESFL. Otra diferencia es que la perspectiva del consumidor tiene que ser considerablemente ampliada para adaptarse a los múltiples y diversos beneficiarios y grupos de interés que concurren en las ESFL. Además debe tenerse en cuenta que

para que esta metodología sea satisfactoriamente aplicada requiere no solo de una adaptación caso por caso, sino además de una previa y mínima experiencia de organización empresarial en procesos de planificación y gestión estratégica (Rey, M. y otros, 2013).

Los objetivos principales del CMI en las ESFL deben ser los siguientes:

- ✓ Poner en evidencia de forma sintetizada la información precisa para la toma de decisiones.
- ✓ Destacar las informaciones relevantes y las desviaciones.
- ✓ Integrar la información referente a objetivos cuantitativos y cualitativos.
- ✓ Normalizar la presentación de la información.
- ✓ Traducir la estrategia de la entidad en un conjunto de indicadores.

No obstante las debilidades comentadas, con esta sistemática surge la integración de los diferentes rendimientos y la norma más generalizada es aplicar la técnica del Cuadro de Mando Integral (CMI) adaptado a las características y necesidades de cada usuario (Neely, A. y otros, 2002).

En el cuadro 38 vemos cómo la American Association of Retired Persons (AARP) aplica esta integración. La AARP mide su rendimiento desde cuatro perspectivas:

- Recursos y administración.
- Perspectiva de la Gente.
- Impacto social y valor.
- Liderazgo e integración corporativa.

Cuadro 38: Indicadores de la AARP Foundation.

<b>PERSPECTIVES</b>	<b>PERFORMANCE MEASURES</b>
Resources and Stewardship	<ul style="list-style-type: none"> <li>• \$ raised for charitable activities</li> <li>• Fundraising costs as a % of all related contributions</li> <li>• Level of operating reserves</li> <li>• Maintenance of the Better Business Bureau Wise Giving Certification</li> </ul>
People	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Level of satisfaction of diverse groups of employees</li> <li>• % of racial/ethnic, age, and gender diversity in recruiting new managers/staff</li> </ul>
Organizational Leadership and Integration	<ul style="list-style-type: none"> <li>• On-time strategic plan for AARP Foundation</li> <li>• Number of members donating to the AARP Foundation</li> <li>• Number of volunteers engaged</li> </ul>
Social Impact and Value	<ul style="list-style-type: none"> <li>• % of Senior Community Service Employment Program (SCSEP) enrollees in unsubsidized jobs</li> <li>• Number of Tax-Aide customers served</li> <li>• % of new age/disability employment discrimination, pensions and employee benefits, financial fraud, grandparenting, and government/public benefits cases positively impacted by the AARP policy positions</li> </ul>

Fuente: Epstein, M y otros (2011)

## **6. EL PLAN DE ACTUACION COMO HERRAMIENTA DE GESTION**

### **6.1. LA CONTABILIDAD PRESUPUESTARIA Y EL PRESUPUESTO COMO HERRAMIENTA DE GESTIÓN.**

Los estados financieros en las ESFL deben interpretarse de modo distinto que los de las sociedades mercantiles. Los ingresos y gastos detallados en los estados financieros no dan una idea exacta de la gestión realizada. Las entidades no lucrativas necesitan más información del tipo presupuestario, dado que su actuación se debe medir por las prestaciones satisfechas, no por los ingresos conseguidos. Pero para medir el nivel de esas prestaciones existen ciertos problemas. Por ejemplo, aunque nuestra sociedad se beneficie evidentemente de la educación de nuestros hijos, es imposible asignar un valor objetivo a esas prestaciones. Por tanto, no se las incluye en los estados contables de las ESFL (Herzlinger, E. y otros, 1994).

Las inversiones destinadas por ejemplo a prestaciones sociales deberían contabilizarse como activos y no considerarse gasto mientras aquellas no se realizasen. Pero debido a la imposibilidad normativa para registrar las prestaciones de esta manera, las ESFL efectúan las inversiones considerándolas como gasto y no indican en el Balance la correspondiente partida de Activo. Es en la integración entre el presupuesto y la contabilidad donde si hay posibilidad de recoger esta información tan necesaria para la apropiada valoración de la actuación de estas entidades. Un análisis del presupuesto basado en relaciones causales permite explicitar de modo más profundo y amplio las finalidades, los contenidos, los principios configurativos, la puesta en práctica y la concepción integrada de la generación de valor (Quesada, S. 2012).

A pesar de la claridad de la norma –contabilidad presupuestaria- la aplicabilidad de la misma es más laboriosa y en particular los problemas se encuentran en la misma esencia de la actividad desarrollada por estas organizaciones y en la naturaleza de

las mismas. En este tipo de entidades es el presupuesto quién dirige los gastos. La confección del presupuesto comprende la elaboración de lo que podíamos llamar estados contables previsionales:

- La cuenta de resultados previsional.
- El presupuesto de inversiones.
- el presupuesto de tesorería.
- el balance previsional.

Dada la dificultad y laboriosidad de la misma, muchos profesionales de ESFL se han declarado partidarios de la eliminación de la contabilidad presupuestaria. Los argumentos esgrimidos en contra de la contabilidad presupuestaria responden en general a dos razones:

- ✓ En parte a la suposición errónea de que la presentación de un presupuesto y el reconocimiento de los compromisos y otras partidas futuras son demasiado complicados para que los descifre el usuario habitual de estas entidades.
- ✓ Y en parte al coste que supone dicha práctica dado el reducido equipo de administración y medios del que disponen estas entidades.

Pero según Herzlinger, E. y otros (1981), las encuestas entre los usuarios de estas entidades indican que ellos quieren más información acerca de los acontecimientos presupuestados. En su opinión, las encuestas entre muchos usuarios de los estados financieros de las ESFL indican que lo que aquéllos quieren es más información, no menos. Aunque esas encuestas sean poco fiables para predecir el comportamiento en situaciones reales, abundan los pronunciamientos a favor de dar información más detallada en lugar de más concentrada.

Así, en sentido contrario, se defiende la contabilidad presupuestaria porque es también una importante herramienta de gestión para cualquier organización, al hacer inteligibles los planes de la dirección y dar una idea del éxito de su actuación en la realización de los mismos. La contabilidad presupuestaria ofrece numerosas



posibilidades de información sobre la dirección y planificación estratégica que la contabilidad financiera no brinda con la misma facilidad (AECA, doc. 24. 2001).

- ✓ La contabilidad por actividades y compromisos es útil para determinar la disponibilidad de recursos para fines concretos.
- ✓ La contabilidad de los acontecimientos presupuestados frente a los reales ofrece un criterio útil para saber hasta qué punto ha realizado sus planes la dirección.
- ✓ La segregación de los saldos de las partidas en componentes imputados o no imputados a las actividades indica la importancia concedida a los diversos objetivos de la organización y a la movilidad financiera futura frente a la actual.
- ✓ La separación entre actividades propias y mercantiles permite comparar los recursos disponibles destinados a aumento de la misión con la demanda prevista de tales recursos.

Según García Castellví, A. (2006) la ausencia de ánimo de lucro y, en consecuencia, el hecho de que la información contenida en la cuenta de pérdidas y ganancias y en el balance de situación no pueda interpretarse en los mismos términos que en el ámbito empresarial, conduce a la necesidad de presentar información sobre las actividades desarrolladas por la ESFL: “la inclusión de la información presupuestaria en las cuentas anuales de la ESFL parece totalmente justificada teniendo en cuenta las actividades que las mismas realizan”

En opinión de Álvarez Pérez, M. y otros (2001), el uso adecuado del presupuesto y, en concreto, su distribución por actividades están dirigidos en última instancia a establecer una cultura de organización que esté más en consonancia con las tendencias actuales y los grandes retos a los cuales se enfrentan las fundaciones. Una cultura de mayor responsabilidad dirigida permanentemente a la obtención de beneficios sociales, mejorando el rendimiento de la gestión, y actuando con el mayor grado de transparencia posible facilitará la confianza de sus empleados, donantes y

otros grupos de interés; proporcionando asimismo la mejor de las garantías para su supervivencia.

Se presenta así el Presupuesto como una herramienta de control de gestión (Soldevilla, P. 2000) dirigida a:

- 1- Planificar la actividad de la entidad determinando los ingresos necesarios para hacer frente a los gastos previstos.
- 2- Facilitar el control de la gestión a través de la información sobre el grado de ejecución alcanzado y las desviaciones producidas (PdA) entre las cantidades previstas y las reales producidas tanto a nivel de gastos como de ingresos.
- 3- Calcular un resultado de tipo presupuestario: déficit/superávit que muestre la medida en que los ingresos son suficientes para financiar los gastos y para la sostenibilidad de la continuidad de la actividad.

Si entendemos el presupuesto como la puesta a disposición de los medios para la ejecución de unos objetivos, cuando éstos se sitúan en un mero plano monetario, contable y financiero el presupuesto queda relegado a una mera herramienta de control externo de desviaciones. Este enfoque ha quedado desvirtuado por su limitada naturaleza, debida a la mentalidad orientada a la creación de valor para el accionista (*shareholder value*) que desde 1995 es dominante en el tratamiento del presupuesto en el ámbito empresarial.

En el caso de las ESFL no existen propietarios o accionistas, ni tampoco lucro repartible; pero en cambio cuentan con un conjunto de partes interesadas específicas de su naturaleza no lucrativa y de cuyo comportamiento depende la viabilidad de la organización (donantes, voluntarios, beneficiarios, miembros, patronos, etc.). Para salir del enfoque empresarial es pues necesario abrirse a todos los *stakeholders* relevantes como participantes de primera línea en los procesos económicos, empresariales y presupuestarios de la organización; de ahí la oportunidad de la propuesta de Quesada, S. (2012) al presupuesto como herramienta de gestión en las ESFL. Solo en una red integrada de intereses internalizados –y no exclusivamente contractuales– el presupuesto podrá explicitar

toda su potencialidad. Sólo si todos los participantes comparten objetivos finales se podrá salvar el sesgo mecanicista que prevalece desde hace décadas.

Esta orientación del presupuesto convencional de corte económico-financiero hacia una vocación económico-social es la que queremos defender en la aplicación del presupuesto en las fundaciones. En nuestro estudio nos centramos en la propuesta del denominado presupuesto pluridimensional defendido por Quesada, S. (2012) y su integración con el balance social defendido por Ribas, M.A. (2001).

El presupuesto ampliado propuesto por estos autores contiene las variables básicas utilizadas tradicionalmente en el proceso presupuestario, e incorpora otras nuevas. Así, además de orientarse a los recursos se orienta hacia las personas; además de lo financiero incluye prioritariamente lo económico, entendido en sentido societario amplio; enmarca en el largo plazo el corto plazo; dinamiza lo fijo; se dirige a las causas desde los efectos; enfoca lo particular con una visión global; considera a la entidad en su vertiente institucional; los *shareholders* se sitúan en el lugar que les corresponde como un *stakeholder* más; lo cuantitativo se enriquece y se explica con elementos cualitativos.

Un presupuesto pluridimensional es *ex ante*, lo cual implica adelantarse a los acontecimientos y, no solo eso, sino conducirlos de alguna forma hacia los objetivos marcados según la estrategia elegida. Hacer que las cosas sucedan y adaptarse a los cambios son sus características propias. Además, *a posteriori* analiza los resultados cuantitativos y cualitativos desde la lógica económica y societaria, enmarcada en la entidad como institución y centrada en el desarrollo futuro de potencialidades. La perspectiva *ex ante* es, aquí, en el ámbito de las fundaciones, principal, y la *ex post*, marginal.

Así la redefinición de las funciones del presupuesto según esta orientación a lo social se caracteriza (Ribas, M.A. 2001) porque:

- El análisis de viabilidad se completa con el uso de capacidades. Consiste en trascender el mínimo aceptable de supervivencia hacia la excelencia en el

desarrollo de potencialidades, principalmente de las personas. Se trata de una función de descubrimiento y aplicación de las potencialidades disponibles por factor y en cada tramo de tiempo.

- De la concreción de la estrategia dada se pasa a la *ayuda en su definición* mediante la aportación de escenarios alternativos dinámicos. El papel pasivo, de mero cuantificador, se convierte en uno activo mediante la introducción de variables también cualitativas, que analizan en el marco de la cultura empresarial las distintas posibilidades, con criterios más completos.

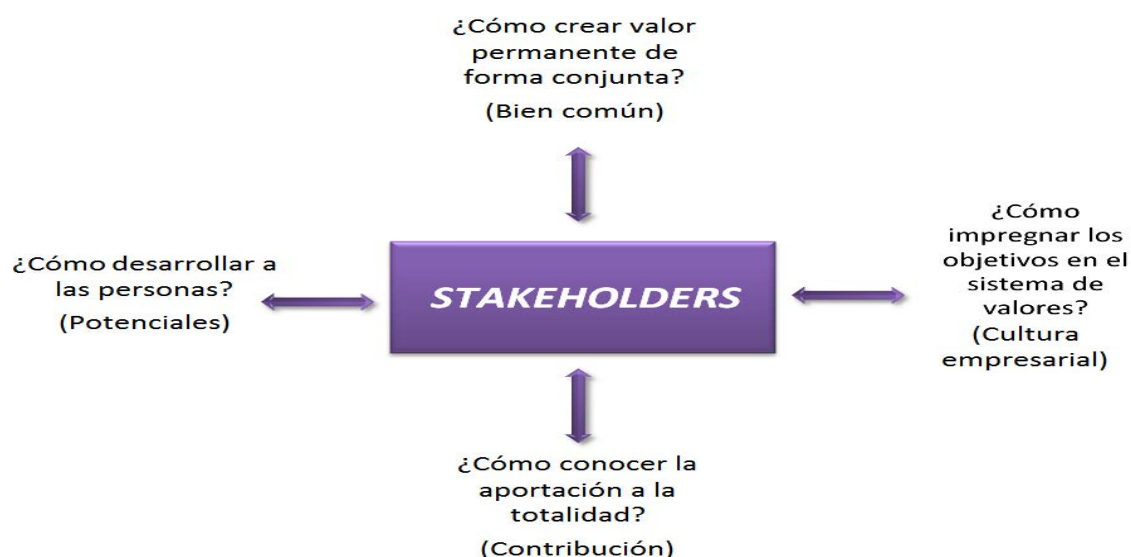
Como consecuencia:

- Los *objetivos* están enmarcados en la filosofía de la entidad.
- Los *recursos* son debidamente jerarquizados, con prioridad a las personas.
- Las unidades están *relacionadas* entre sí, con la alta dirección de la empresa y con los *stakeholders*.
- Los *plazos* se amplían.

De esta manera los *objetivos* cuantitativos se completan y toman significado con los *cualitativos* como explicativos y complementarios. No se imponen desde fuera, sino que son planteados como sugerencias que admiten en su diseño e implantación altas dosis de creatividad, en un marco de libertad responsable.

El siguiente gráfico muestra una guía conceptual para el cambio hacia la ampliación de objetivos e indicadores desde la consideración sólo de accionistas y clientes, según perspectivas particulares, hacia el ampliado a todos los *stakeholders*, con un compromiso con el bien común, orientado a los potenciales de las personas y dentro del marco institucional, que aporta el sistema de valores y la visión global (Ribas, M.A. 2001).

Cuadro 39. Ampliación de objetivos e indicadores presupuestarios.



Fuente: Quesada, S. (2012).

La propuesta que se muestra no cambia el proceso presupuestario como tal, sino que se orienta, fundamentalmente, a reforzar la interactividad de algunos procesos intermedios de toma de datos y revisiones en el intercambio de información y en las negociaciones de todo proceso presupuestario. Así, en la fase de preparación, los intercambios entre la dirección general y el *controller* serían de mayor alcance e intensidad, de tal forma que las propuestas y decisiones técnico-estratégicas se vean matizadas y validadas por los criterios económico-financieros del *controller*, quien conoce las posibilidades de los recursos existentes –actuales o futuros–.

Asimismo, el planteamiento estratégico estaría enmarcado en la empresa en su globalidad, con la característica del enfoque institucional, es decir, con su sistema de valores, su cultura específica y el estilo de dirección conocidos, de tal manera que el presupuesto se adapte a la realidad societaria en la que se aplica y se asegure su correcta asimilación o, al menos, se minimice el posible rechazo (Álvarez Pérez, M. y otros, 2001).

Continuando con Quesada, S. (2012), en la etapa de elaboración las interacciones entre los responsables de las unidades organizativas y el *controller* para cuantificar los objetivos operativos serían de especial intensidad, dada la necesidad antes mencionada de una combinación adecuada de criterios técnico-financieros que hace posible optimizar los potenciales de cada equipo de trabajo. En esta fase se concretan, además, acciones, tiempos y recursos para que no queden limitados a la cuantificación monetaria sin las consecuencias operativas reales de cada nivel. Los indicadores establecen medidas y toques que ayudan a conocer el grado de consecución de los objetivos marcados, al tiempo que establece alarmas específicas en cada proceso. Asimismo, en estas negociaciones se requiere la presencia activa de los *stakeholders* relevantes que apliquen en cada función operativa, como partes integrantes de la empresa en su sentido más amplio, que trasciende sus relaciones más cercanas, próximas y cómodas.

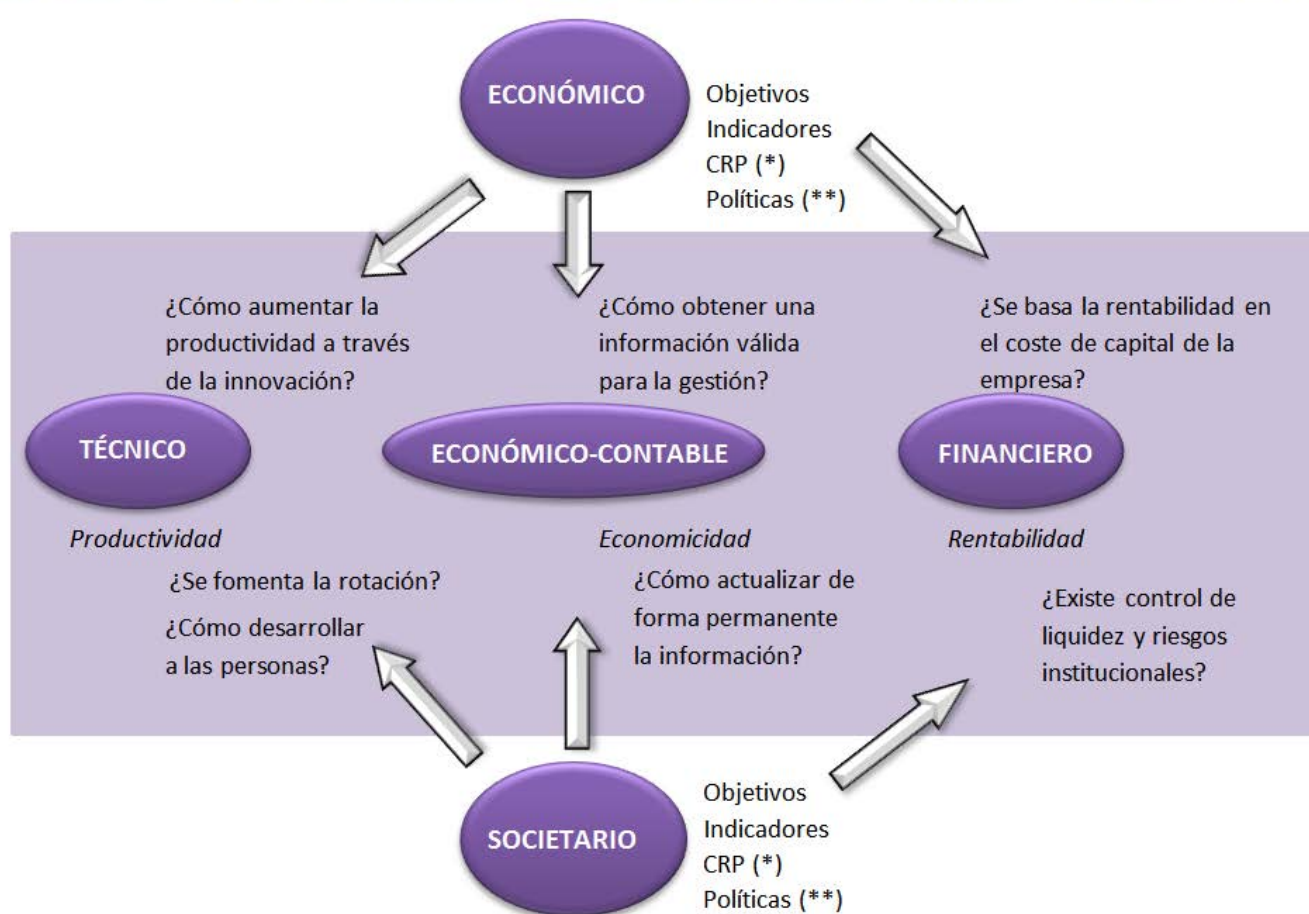
En la fase de aprobación son también relevantes las relaciones múltiples entre la alta dirección, el *controller* y los responsables de las unidades presupuestarias. En la comunicación de los objetivos a quienes son sus ejecutores más directos han de exponerse las razones de las modificaciones a las propuestas iniciales, si fuera el caso, y el encuadre en el marco global de la empresa, con el fin de que entiendan y quieran esos objetivos y realicen así los esfuerzos que sean necesarios para su puesta en práctica. La correcta comunicación, que facilita la vinculación interior, no nace de la información cuantitativa de lo exigible sino de la incorporación a un proyecto común en el que se puedan identificar las contribuciones de cada unidad organizativa y las de cada persona.

En la fase de ejecución y seguimiento se producen reasignaciones continuas de recursos y procesos con el fin de alcanzar los objetivos marcados. Si en algún caso fuera necesario, el responsable expondría al *controller* la necesidad de modificar los objetivos, con la finalidad última de contribuir de manera eficiente al conjunto de la organización y cumplir, aunque de otro modo, su misión. Esto se puede valorar gracias a la amplia visión que le ha sido facilitada acerca de la organización en su globalidad, y del papel de la unidad organizativa respecto de la totalidad. El

presupuesto así interpretado debe enfatizar la adaptación continua frente al cambio y no la cuantificación de las desviaciones y su análisis *a posteriori*.

En el presupuesto convencional el cierre era un hito importante por la carga de contenido contable-financiero, consecuencia del énfasis en su utilidad legal. Con una visión más amplia, el cierre como tal pierde relevancia al ser concebida la empresa desde los procesos productivos reales, actualizados de modo continuo, y no solo desde el enfoque externo-fiscal en cuanto a balances a registrar e impuestos a declarar (Ribas, M.A. 2001).

Cuadro 40. Enriquecimiento económico-societario del presupuesto técnico-contable-económico.



(\*) CRP: Centros de Responsabilidad Presupuestaria (persona, función, proceso, unidad organizativa)

(\*\*) Políticas de la empresa (valoración, remuneración, reconocimiento) acordes con las metas estratégicas y con los objetivos

Fuente: Quesada, S. (2012).

En la figura se aprecia la propuesta sobre la dimensión básica que aparece en el cuadro central y que responde a parámetros contables y financieros como son la productividad –selección de factores–, la economicidad –su mejor combinación– y la rentabilidad –recuperación del capital invertido–; entendidos en su significado cuantitativo, local e inmediato. No obstante, aparece también la visión económica y societaria, reflejada en los círculos exteriores superior e inferior, y añadiendo enfoques que enriquecen la dimensión básica, expresados a modo de preguntas. Para que cada pregunta sea eficaz, es preciso concretar las respuestas desde las cuatro áreas indicadas: Objetivos, indicadores, centros de responsabilidad presupuestarios (CRP) y políticas de empresa coherentes con dichas metas (OCDE, 2003).

Otra novedad relevante de este enfoque del presupuesto frente al presupuesto convencional radica en la interacción de las partes y en la existencia de los Centros de Responsabilidad Presupuestaria (CRP). Un requisito central para hacer operativos los indicadores tiene que ver con la asignación de productos, metas e indicadores a cada una de las divisiones o áreas que tienen asignado dicha producción. Esta acción implica desarrollar “centros de responsabilidad”, (Soldevilla, P. 2000) los cuales tienen las siguientes características:

- Tienen productos estratégicos claramente asignables
- Tienen objetivos traducidos en metas concretas a alcanzar.
- Tienen a la cabeza un directivo responsable con y por el cumplimiento de esos objetivos
- Dicho directivo no sólo cuenta con la responsabilidad sino que también con la autoridad y las atribuciones para tomar las decisiones necesarias para el logro de los objetivos
- Tienen asignados recursos humanos, materiales y financieros.

Lo fundamental es que exista un objetivo presupuestario homogéneo en cada unidad seleccionada. Podría existir, por tanto, una unidad presupuestaria que no tendría por qué identificarse obligatoriamente con el organigrama y establecerse



según criterios de carácter individual, técnico o coyuntural de una determinada acción (Ruiz Lozano, M. y otros, 2004). Un CRP se determina al nivel que requiera el tipo de negocio, la unidad organizativa o la persona responsable. El criterio relevante es que el responsable de un CRP entienda bien el presupuesto en su sentido más amplio y en todas sus dimensiones. Es decir, además de los aspectos técnico-operativos más tradicionales, debe comprender los de tipo económico institucional, dentro de su específica área y de la globalidad. Han de estar bien formados, tener una actitud activa y de colaboración y disponer de un mínimo de tiempo para las tareas de gestión, de tal manera que exista en ellos una vinculación real con las metas globales de la empresa y se esfuercen, en consecuencia, por conseguir los objetivos asignados, en colaboración con otros. La clave del éxito es la selección, formación, motivación y seguimiento de estos responsables.

Los objetivos de un CRP (Soldevilla, P. 2000) son compartidos por todos sus integrantes, de tal forma que cada uno, desde aspectos diferentes y con medios específicos, aporten al conjunto lo que les corresponda. Asimismo pueden compartir algún objetivo operativo con otros CRPs, siempre con las metas estratégicas de fondo. Son concebidos dentro de organizaciones en red, planas y poco jerárquicas, con la mínima línea ejecutiva tradicional y, por tanto, flexibles. Las personas al cargo de un CRP deben gozar de poder de decisión y organización amplio en lo que a su ámbito se refiere. Acorde al mismo autor, las características de los CRP se concretan en los siguientes rasgos:

1. Reúne personas, equipos y procesos que ejercen un *controlling* operativo con visión estratégica.
2. El enfoque es económico e institucional. Al CRP se le asignan objetivos cuantitativos y cualitativos, técnicos y personales, individuales y compartidos, internos y externos, locales y de participación en los globales.
3. El gestor goza de gran libertad –con la correspondiente responsabilidad– con un elevado margen de maniobra en sus decisiones y actuaciones, a la vez que trabaja en estrecha colaboración con el *controller* y con los otros gestores.

4. Existe una interrelación continua con otros CRPs para un acoplamiento de recursos y aprovechamiento de potenciales, en una situación de adaptación permanente a los cambios internos y externos.

#### 6.2. EL PRESUPUESTO EN FUNDACIONES: EL PLAN DE ACTUACIÓN Y SU DESARROLLO NORMATIVO.

A efectos de este trabajo consideramos el plan de actuación como un documento que recoge la previsión de actividades. La continuidad de la entidad y su compromiso con la sociedad implican realizar planes de futuro. La previsión de actividades constituye el enlace temporal entre la información económico financiera formulada en los estados contables y el futuro previsible de la entidad. Es relevante identificar las actividades para conseguir los objetivos a alcanzar, así como para dejar constancia de los recursos de que se dispone y su financiación. La previsión de actividades aprobada sirve como referente para medir la actuación de la entidad en el siguiente período (Ruiz Lozano, M. y otros, 2004).

Dado que la voluntad de permanencia de las fundaciones no se reduce a un solo ejercicio, la previsión de actividades debería formar parte de un plan estratégico formulado a medio o largo plazo. Las fundaciones, en base a la legislación anterior, han venido adoptando para mostrar sus previsiones la forma de “presupuesto”. A diferencia del PGC actual, la normativa anterior incluía obligaciones a nivel presupuestario para todas las ESFL y explicaba cómo se debía presentar el presupuesto y su liquidación (Arnau, A. 2005):

- El presupuesto debe prepararse de acuerdo con el principio de devengo e informa de los gastos e ingresos operativos y de los movimientos de otros elementos patrimoniales.
- Para las ESFL que puedan presentar las cuentas anuales de forma abreviada, la norma aconsejaba realizar el presupuesto por ingresos y gastos por naturaleza, pero les recomendaba utilizar el presupuesto por programas para mejorar la información de la gestión realizada.
- La entidad debería presentar el presupuesto antes de iniciar el ejercicio y una vez cerrado el mismo.

- La entidad debería también presentar la liquidación del presupuesto con el análisis de las desviaciones producidas.

Sin embargo, para la previsión de actividades no existía un modelo unificado. Hasta ahora las entidades se atenían a lo que dictaban los distintos Protectorados en sus respectivos modelos de plan. Sin embargo, frente al presupuesto exigido por la Ley 30/1994, de 24 de noviembre, la regulación actual se decanta por el plan de actuación, del que los distintos Protectorados han ido aprobando igualmente sus propios modelos.

El modelo de plan de actuación debe ser formulado teniendo en cuenta que se trata de una herramienta básica de planificación de actividades para la consecución de sus fines u objetivos sociales, desarrollando estrategias a corto plazo y líneas de actuación (Socías, A. 2013). Es relevante identificar las actividades para conseguir los objetivos a alcanzar, así como para dejar constancia de los recursos de que se dispone y su financiación. La previsión de actividades aprobada sirve como referente para medir la actuación de la entidad en el siguiente período. Dicha previsión debe contemplar al menos los siguientes epígrafes:

1. Descripción de las actividades para el siguiente período englobadas dentro de proyectos y programas.
2. Detalle de gastos e ingresos estimados para cada programa.
3. La aplicación de subvenciones, donaciones y legados, a los fines para las que se dotaron, indicando el grado de cumplimiento de los objetivos.
4. Detalle de las inversiones en activos no corrientes a abordar, así como sus fuentes de financiación.
5. Cualquier otro indicador que permita comprobar posteriormente el grado de realización de cada programa.

Los objetivos contemplados en la previsión de actividades deberán ser específicos, mensurables, alcanzables, realistas y relevantes. Se deberán además enunciar en su caso, indicadores cuantitativos y cualitativos que permitan medir el grado de consecución de dichos objetivos. Para la medición de la eficacia y la eficiencia desde la óptica del control económico, se debe disponer de herramientas que analizan las

desviaciones en resultados y objetivos. Estas herramientas cuentan con la planificación y el control para medir si el bien o servicio ofertado ha llegado a satisfacer los objetivos propuestos con un resultado óptimo (Soldevilla, P. 2000).

La normativa actual, frente a la figura del Presupuesto, reconoce la figura del Plan de Actuación y considera que la Memoria además de completar, ampliar y comentar la información contenida en el balance y en la cuenta de resultados, incluirá información sobre el grado de cumplimiento del Plan de Actuación, indicando las causas de las desviaciones.

Conviene señalar que, si bien en la Memoria se debe recoger información relevante para verificar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos, el plan de actuación no es considerado como un documento independiente en las cuentas anuales sino que forma parte de la Memoria. Es por ello que al ser el grado de cumplimiento del mismo una información que habrá de ser incluida en la memoria de las cuentas anuales, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas (artículo 25 de la Ley 50/2002), se ha considerado oportuno en la reforma contable de Noviembre de 2011, elaborar un modelo general de plan de actuación, en aras de dotar de una mayor homogeneidad a la información suministrada por estas entidades.

En la actual normativa el Presupuesto es una parte del Plan de Actuación frente a la norma anterior que lo consideraba de forma individual. Esta integración del presupuesto en el plan de actuación es la que confiere a éste último una de las características claves para ser considerado como herramienta de gestión, según defendemos.

En opinión de la Asociación Española de Contabilidad (AECA, doc. 2. 2010), entre los estados contables de las ESFL se debería incluir una Memoria de Actividades y una Previsión de Actividades, e insiste simultáneamente en la necesidad de distinción entre el modelo de Memoria Económica y el de la Memoria de Actividades. La

Memoria de Actividades y la aplicación de los elementos patrimoniales a los fines propios no sólo constituyen dos de las informaciones más relevantes que deben suministrar estas organizaciones, sino que también obligatoriamente están referenciadas en el modelo de PdA. Debe destacarse que las entidades que realicen actividades propias conjuntamente con actividades económicas/mercantiles, deberán incorporar al modelo de memoria que utilice un nuevo apartado denominado “Elementos patrimoniales afectos a la actividad mercantil” donde se concreten los elementos y operaciones afectados por esa actividad (Socías, A. 2013).

Las fundaciones, en consecuencia, deberán incluir obligatoriamente en la memoria, notas referentes a la actividad de la entidad en referencia a las actividades realizadas, a los recursos humanos empleados a los beneficiarios o usuarios de la actividad, los recursos económicos empleados y obtenidos y los objetivos e indicadores de actividad. Además deberán señalarse las desviaciones entre las cuantías previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, detallando las más significativas e indicando las causas que las han ocasionado.

Podemos concluir por tanto que las características, objetivos y ventajas del presupuesto se manifiestan en el desarrollo del plan de actuación como consecuencia del formato de este mismo. El plan de actuación no sólo recoge el presupuesto entendido como tal, sino además recoge la necesaria valoración de la ejecución de los programas de las distintas actividades, su desviación con respecto a lo previsto, exige la evaluación de los resultados obtenidos a través de indicadores y recoge el componente social a través de la obligatoria cobertura del personal empleado y la cuantificación de los colectivos de beneficiarios a quienes se dirigen las distintas actividades.

La figura del presupuesto también ya aparecía contemplada en el artículo 6 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre, de Asociaciones y en el artículo 5 del RD. 1786/1996 de 19 de Julio, relativo a procedimientos de Asociaciones de bien Público-Social, en el cual se fija la obligación de presentar la liquidación del Presupuesto por estas entidades.

La Ley 30/1994 de 24 de noviembre de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la participación privada en actividades de interés general también recogía en su artículo 23 referencia a la obligación de los órganos de gobierno de las Fundaciones a elaborar en los últimos tres meses de cada ejercicio el Presupuesto correspondiente al año siguiente, que debería ir acompañado por una memoria explicativa. Asimismo, exigía a los órganos de gobierno la liquidación del presupuesto de ingresos y gastos del año anterior.

Posteriormente la Ley 50/2002 del 26 de diciembre de Fundaciones recoge en su artículo 25 apartado 8 que el Patronato elaborará y remitirá al protectorado en los últimos tres meses de cada ejercicio el plan de actuación, en el que queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevé desarrollar durante el ejercicio siguiente.

En el ámbito de las ESFL, sin embargo, fue en la formulación del RD 776/1998 de 30 de Abril donde se prestó especial atención a los aspectos que servían de referencia para la elaboración del presupuesto; cuestión que no ha sucedido en las regulaciones posteriores, donde ha ido perdiendo valor. En el anexo II de dicho RD (776/1998) se recogen las normas de información presupuestaria para estas entidades. Y aunque dichas normas responden al afán de facilitar el cumplimiento de la normativa a este respecto, constituyen una herramienta de indudable interés tanto por su practicidad como por su carácter de control de gestión.

El presupuesto, según AECA (doc. 24. 2001), es una buena herramienta para el control de la gestión en ESFL. Tradicionalmente, estas entidades debido a su pequeño tamaño, su espíritu vocacional y su carácter no lucrativo suelen dedicar poco tiempo a su gestión por lo que se considera importante poder aportar modelos que puedan ser de utilidad para la gestión de estas organizaciones. En España la adaptación sectorial del PGC para ESFL aprobada por el ICAC en 1998 facilitaba como herramientas de gestión sendos modelos de presupuesto. El grupo de trabajo encargado de la adaptación del PGC consideró que con la información presupuestaria se alcanzarían los objetivos propios de un presupuesto y que se concretaban en:

- Una planificación de las actividades.
- En una información suficiente sobre si los ingresos presupuestarios obtenidos serían suficientes para financiar los gastos presupuestarios del ejercicio, ofreciendo de esta forma una idea sobre la continuidad de la entidad.
- Facilitar el control de la consecución de los objetivos de la entidad a través del análisis y valoración de la ejecución presupuestaria.

Así, el presupuesto se entendía como el documento que recogía de manera cifrada, conjunta y sistemática la previsión de gastos presupuestarios de la entidad para el periodo considerado y los ingresos presupuestarios con los que esperaba contar para hacer frente a dichos gastos.

El PGC en su adaptación sectorial del 98 a las ESFL propone diferentes modelos para la realización y seguimiento del presupuesto y también para su liquidación (anexo I). El PGC distingue un modelo normal y un modelo abreviado de presupuesto. Y para cada uno de ellos se presenta un presupuesto de gastos e ingresos por naturaleza y un presupuesto por programas. En ambos modelos - normal y abreviado - se recogen los ingresos y los gastos presupuestarios en función de la corriente real de bienes y servicios que los mismos representan, con independencia del momento en que se produzca la corriente monetaria o financiera derivada de ellos, de acuerdo con los principios de devengo y de registro. Con objeto de no establecer un criterio distinto del empleado en la formulación de las cuentas anuales, se consideró que el presupuesto debería elaborarse con criterio de devengo (Arnau, A. 2005).

Se estudiaron tanto los criterios del devengo como el de caja. El devengo aplicado al presupuesto permite obtener un documento muy similar a lo que sería una cuenta de resultados previsional añadiendo información sobre los gastos e ingresos presupuestarios derivados de las partidas del balance; el criterio de caja, por su parte, ofrece una información monetaria que no se obtiene con el criterio de devengo, si bien su confección podría producir una dificultad añadida a estas entidades dado el empleo del devengo en la elaboración de las cuentas anuales.

En los gastos y los ingresos presupuestarios se diferencian dos niveles según la naturaleza de las operaciones que den origen a los mismos y que se relacionan con los modelos de cuentas anuales, con objeto de simplificar la confección del presupuesto. Así, aparecen en primer término las operaciones «de funcionamiento», que se corresponden con las recogidas en la cuenta de resultados, logrando de esta forma la conciliación entre el resultado contable y la liquidación de esta parte del presupuesto. En segundo término, aparecen aquellas relacionadas con las magnitudes «fondo», para lo que se emplean las partidas del balance que pueden producir variaciones presupuestarias (Socías, A. 2013).

Para conseguir lo anterior, y entre los distintos tipos de presupuesto disponibles – por programas o por naturaleza-, nuestra legislación opta por el modelo del presupuesto por programas. El presupuesto por programas se configura como una herramienta muy útil al posibilitar un análisis segmentado, para cada uno de los programas que se identifiquen en cada entidad, de las realizaciones, el cumplimiento de objetivos y los costes de las actividades realizadas (Epstein, M. y otros, 2011). Este es el modelo que se sigue en el actual PdA.

En cuanto al presupuesto de gastos e ingresos por naturaleza, se compone de dos documentos diferentes pero con la misma estructura. Para cada uno de ellos se definen las distintas partidas en función de si las operaciones son por el propio funcionamiento de la entidad o bien por operaciones de fondos, al igual que en el presupuesto por programas. Se entiende por operaciones de funcionamiento, las que provienen de las actividades de explotación de la entidad, actividades financieras y extraordinarias, y las operaciones de fondos, son las que provienen de variaciones de balance. Esta clasificación de las actividades responde de forma aproximada a los modelos anglosajones vistos en el capítulo I.

### 6.3. LA CONTABILIDAD DE FONDOS.

Entre las alternativas de registro contable encontramos la llamada contabilidad de Fondos o por partidas. Encontramos cierto paralelismo entre la contabilidad de



Fondos y el plan de Actuación de ahí nuestro interés en la valoración y análisis de los fundamentos de dicha práctica contable. La utilidad de la desagregación de la información contable por actividades es innegable y de hecho es el fundamento del plan de actuación.

La contabilidad de fondos o recursos era de uso común entre las ESFL, principalmente en el mundo anglosajón. Consiste en una sistemática de separación de activos, pasivos, fondos propios, gastos e ingresos en diferentes grupos (Wacht, R. 1991). Esta aplicación de recursos “es como una colección de tarros de galletas” (Herzlinger, R. y otros, 1980) donde el dinero para cada actividad está asignado de forma separada y sólo puedes utilizarse -“cogerse”-, el correspondiente fondo - “galleta”- cuando procede su aplicación a su destino o actividad predeterminada. Un Fondo es un grupo autónomo de cuentas del Balance y cada Fondo es una entidad contable en sí mismo, separada, es decir, sus recursos igualan a sus obligaciones más el neto. Según García Castellví, A. (2006), la contabilidad de Fondos es un sistema contable en el cual aparecen registrados separadamente todos y cada uno de los Fondos, los cuales podrán utilizarse de acuerdo con el fin al que están destinados. El objetivo de la contabilidad de Fondos es pues el control de los recursos de una Fundación para la aplicación a una finalidad concreta.

Esta práctica contable ha ido cayendo en desuso tras la normalización contable que a nivel doméstico e internacional ha ido implantándose en los últimos años. La principal razón estriba en la complejidad de su aplicación y en las restricciones e ineficiencias que generaba la imposibilidad de traspasos de las dotaciones de unos fondos a otros. Esta práctica ha ido evolucionando hacia la actual diferenciación por grandes grupos de actividades, en general entre actividades mercantiles o propias o lucrativas y/o no lucrativas, mucho más genérica y de más fácil aplicación, uso y gestión. No obstante, consideramos interesante revisar la misma por la utilidad que reporta y porque en definitiva es la base de las actuales prácticas contables por actividades. Su conocimiento y el análisis de sus características, ventajas e inconvenientes nos aporta importantes valores para la reflexión sobre el tema de estudio.

Los estados en la contabilidad de fondos proporcionan tres tipos de información relevante sobre los recursos: su propósito, los límites legales de su uso vinculados a posibles limitaciones fijadas por los donantes y las decisiones revocables hechas por el Consejo para su uso (García Castellví, A. 2000). Los principales problemas que la contabilidad de fondos pretende abordar abarcan las siguientes prácticas (García Valderrama, T., 1994):

- uso inapropiado de los fondos.
- retorno o reutilización de los fondos no aplicados.
- traspaso de fondos de un programa a otro.
- confusión de los “grupos de interés” en cuanto al concepto de recursos aportados y excedentes y su aplicación sin restricciones a diferencia de los recursos.

Actualmente, los recursos de una ESFL según su disponibilidad o empleo los clasificamos, en línea con las tendencias normativas vigentes, en dos clases:

1. Recursos disponibles sin ninguna limitación o restricción.
2. Recursos cuya disponibilidad está restringida por las condiciones impuestas por su finalidad o por su donante.

Así en una Fundación (Socías, A. 2013) podríamos diferenciar los siguientes Fondos:

- En primer lugar aquellos que comprenden los elementos patrimoniales destinados al cumplimiento de los fines fundacionales o actividades esenciales.
- Un segundo que incluye los elementos que tienen por objetivo la obtención de rentas para su posterior aplicación a la financiación de actividades fundacionales.
- El tercero trata de los fondos restringidos que representan las cantidades recibidas por la Fundación para su administración con las condiciones impuestas por el aportante de los fondos. La administración e información de estos fondos debería hacerse de forma independiente del resto de los otros dos y su registro en el Balance también debería aparecer diferenciado.

Los fondos genéricos asignados no deben confundirse con los fondos restringidos. Mientras los primeros se establecen como resultado de una decisión de los gestores de la entidad, los restringidos dependen de los términos y especificaciones impuestas por el donante.

La principal crítica a la contabilidad de fondos reside en la fragmentación que provoca en la contabilidad y en la información que trasmite. La información agregada facilita determinar la naturaleza y valoración de los activos, pasivos y neto. Mientras que en la contabilidad de fondos es difícil determinar de una forma rápida y sencilla el valor patrimonial neto de la entidad (Paramés, C. 2011). Otro defecto reconocido, aunque de menor relevancia en las ESFL, es la dificultad de la contabilidad de fondos en la cuantificación del beneficio, –excedente en ESFL-, que tan solo registra los gastos e ingresos por fondo. La contabilidad de fondos refleja de modo separado qué ingresos se han obtenido por cada fondo y cómo se han aplicado dichos ingresos. La cuenta de resultados convencional no permite obtener dicha información dada la estructura del modelo contable vigente.

Según Arnau, A. (2005), las críticas a la contabilidad de fondos se refieren fundamentalmente: a la complicación y comprensión que pueda tener el sistema, a la necesidad del propio sistema de fondos, al excesivo número de fondos que puedan surgir o la conveniencia de utilizar uno reducido, a la valoración del sistema de control, a las ventajas que puedan aportar los fondos respecto a la contabilidad financiera y a los mismos puntos débiles que pueda tener. Entre los defectos comentados más criticados nos encontramos con que en algunos casos un excedente de recursos en la aplicación de los Fondos puede, en principio, quedar improductivo al no poder ser aplicado para financiar otras actividades lo que da lugar a importantes ineficacias en el uso global de los recursos. En la misma línea, dicha segmentación –tan estricta- no ayuda a la asignación racional de los recursos.

No obstante, la combinación de la contabilidad de Fondos con las operaciones de liquidación presupuestaria complementadas con un sistema de indicadores que ofrezca información sobre los logros alcanzados y el coste incurrido en la realización

de los objetivos, ofrecerían al usuario una visión más exacta y transparente de la gestión de la entidad en relación con sus objetivos.

Por ello la cuestión relevante es la forma en que puede procederse a diferenciar estas actividades dentro de un sistema de información contable como el PGC que no está diseñado para este tipo de desagregaciones, de ahí la importancia de nuestra tesis en la aplicación del PdA, donde las dotaciones a las distintas partidas están desagregadas.

Otra gran ventaja, tanto del PdA como de la contabilidad de Fondos es su utilidad para rendir cuentas a los promotores de los fondos de las distintas actividades donde se reflejan el total de ingresos (con sus distintas fuentes) de cada actividad y sus correspondientes gastos (en sus distintas naturalezas) aplicados al mismo.

De acuerdo con García Castellví, A. (2006), las peculiaridades de las ESFL se deben tratar a partir de los estados financieros adaptando los mismos a las necesidades de la entidad. La contabilidad debería reflejar de modo separado que ingresos se han obtenido por un determinado Fondo y como se han aplicado. Se deberían abrir subcuentas de gastos e ingresos por cada actividad con Fondo propio y desagregar los distintos capítulos de gastos e ingresos. No es aceptable que una nota característica de estas entidades sea una rendición de cuentas escasa, que no informe, por ejemplo, de los resultados de cada actividad por separado, necesaria a fin de realizar un control y una gestión eficaz en cada una de ellas.

#### 6.4. EL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS.

Como alternativa a la contabilidad de Fondos disponemos del plan de actuación y del presupuesto por programas, que es el recogido en nuestra normativa. Dicha modalidad de presupuesto especifica los programas que deben emprenderse en base al cumplimiento máximo de los objetivos fijados, y el grado de alcance que se

obtiene de los mismos. Es un sistema presupuestario integrado consistente en la proyección anual de los planes a medio plazo, acerca de los objetivos y líneas prioritarias de actuación de la entidad, donde se ordenan el conjunto de actividades a desarrollar, los objetivos fijados para desarrollar dichas actividades, los recursos a utilizar en su ejecución y los indicadores que permitan analizar o apreciar el grado de realización en su doble aspecto: físico y financiero, y los agentes encargados de llevarlos a buen término, es decir, los ejecutantes de los programas (Gutierrez Viguera,M. 2012).

La característica de este tipo de presupuesto es que pone el énfasis en el control de los medios, más que en el de los fines. Las mayores ventajas del sistema presupuestario por programas, probablemente, las puedan obtener las ESFL, en las que el modo de pensar tradicional no siempre reconocía que varias funciones diferentes contribuían a los mismos fines (AECA doc. 24. 2001). Su estructura responde a las necesidades de las Fundaciones en relación con el cumplimiento de su Misión. Esto supone, en consecuencia:

- Definir unos objetivos.
- Diseñar unos programas.
- Establecer los indicadores que permitan relacionar los objetivos y los programas.

Y como veremos el PdA recoge claramente diferenciadas estas características, de ahí gran parte de su bondad e interés.

Se define como objetivo la meta o el resultado específico que una organización determinada espera conseguir en el período contemplado mediante la aplicación programada de los recursos disponibles. Las líneas de acción son aquellas actuaciones que más eficazmente contribuyen al logro de los objetivos previstos y al diseño de una adecuada estructura de programas. El programa es un conjunto coherente de actividades.

Aquí radica precisamente una de las principales diferencias con la contabilidad de Fondos, que se limita a nivel de actividad, para transformar los medios en resultados y que constituye una unidad significativa de decisión y programación. La estructura del desempeño es la relación ordenada de los programas de una organización que debe abarcar el conjunto de actividades sin omisiones ni duplicidades. Una vez definido el programa, se definen sus objetivos, se cuantifican y se establece una prelación de objetivos y una ordenación de los mismos según la preferencia (Ruiz Lozano, M. y otros, 2004).

El modelo “oficial” de presupuesto por programas *-en nuestra legislación el modelo del presupuesto de programas está referido en el RD 776/1998-* diferencia tres tipos de actividades:

- Actividades no lucrativas (que coinciden con el fin social).
- Actividades mercantiles (que coincidan o sean complementarias de la finalidad social).
- Operaciones financieras.

Para cada una de ellas, y en el mismo modelo, se definen los ingresos y los gastos presupuestarios, diferenciando las dos categorías de operaciones: operaciones de funcionamiento y operaciones de fondos. La norma deja a la discreción de la entidad el detalle de dicha información, lo cual es algo que debe reflexionarse (Álvarez Pérez, M. y otros, 2001). Se conforma al fijar los programas existentes identificándolos con cada una de las actividades que la entidad desempeña. En este sentido una entidad tendrá tantos programas como diferentes actividades comerciales o no lucrativas pretenda realizar. Las líneas por actividad deben ser computadas.

La norma además facilita-propone- la creación de un programa específico para las operaciones financieras en el cual deben incluirse las líneas de naturaleza financiera de las actividades comerciales y no lucrativas. En este sentido el problema surge en la asignación de estas operaciones a los programas

correspondientes en aquellos casos en que los recursos son compartidos entre varios programas o cuando su origen no es imputado a ninguno de ellos.

Para la confección del presupuesto por programas se imputarán cada uno de los epígrafes de las operaciones de funcionamiento y los de operaciones de fondos. Esta información podrá presentarse agrupando, respectivamente, los epígrafes correspondientes a las operaciones de funcionamiento y las de fondos. Para realizar la imputación de los epígrafes incluidos en las operaciones de funcionamiento y de fondos a los distintos programas de la entidad se tendrán en cuenta las siguientes reglas (Andrade, J. y otros, 2012):

- 1) Cada programa se identificará con una actividad realizada por la entidad, de forma que se creará un programa para cada una de las actividades no lucrativas que realice la entidad, otro para la actividad mercantil, y un último de operaciones financieras.
- 2) A cada programa de la actividad no lucrativa y de la actividad mercantil se imputarán los epígrafes de las operaciones de funcionamiento y de fondos que correspondan de forma exclusiva o conjunta a dos o más programas.
- 3) El programa identificado con las operaciones financieras de la entidad recogerá aquellos epígrafes de las operaciones de funcionamiento y de fondos de naturaleza financiera. Se imputarán los ingresos y gastos derivados de las inversiones financieras, tesorería, capital de funcionamiento, provisiones para riesgos y gastos y deudas, salvo que sean imputables a un programa determinado.

Alvarez Perez, M. y otros (2001), propone un modelo alternativo al presupuesto de programas, según se muestra en el ANEXO 1, con el objetivo de perfeccionar el mostrado en la norma y buscando la diferenciación por la naturaleza de las actividades. En este modelo se hace una distinción entre servicios centrales, tales como administración o gestión financiera, y la gestión por programas que lleva la entidad. Esta distinción no altera el hecho de que dependiendo de los objetivos de la dirección y la capacidad que la organización tenga, los costes de los servicios

centrales puedan ser imputados a los servicios de los diferentes programas. Así, es recomendable que un apropiado sistema de contabilidad de costes sea aplicado.

## 6.5. NORMATIVA PRESUPUESTARIA EN EL ÁMBITO FUNDACIONAL.

En nuestra legislación el modelo del presupuesto de programas referido en el RD 776/1998 no hace la distinción mencionada entre servicios centrales y servicios por programas, en particular en lo que se refiere a la administración: *“la partida de los gastos de administración no se presenta en el modelo del PGC adaptado a ESFL debido a que utiliza un modelo de gastos por naturaleza. Sin embargo, es un concepto a considerar, ya que, como hemos visto..., se demanda información en torno a los gastos de administración en la Memoria. Además es habitual que en el presupuesto de un proyecto se informe sobre la cuantía de estos gastos.”* (Socías, A. 2013).

Para confeccionar la información a que se refiere dicha regulación (RD 776/1998), se emplearán los modelos contenidos en la norma 6 de la misma que recoge entre otras las siguientes partidas:

Norma 6: Modelos de información presupuestaria.

### **6.1 Modelo Normal**

#### **1. Presupuesto.**

1.1.1. PRESUPUESTO DE GASTOS

1.1.2. PRESUPUESTO DE INGRESOS

1.1.3. DISTRIBUCIÓN DEL PRESUPUESTO POR PROGRAMAS

#### **2. Liquidación del presupuesto.**

2.1.1. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DEL GASTO

2.1.2. LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO DE INGRESOS

2.1.3. DISTRIBUCIÓN POR PROGRAMAS DE LA LIQUIDACIÓN DEL PRESUPUESTO



El modelo abreviado tiene la misma filosofía pero exige menos detalle de cuentas, y para el caso del presupuesto de gastos e ingresos por naturaleza, se presenta en un único documento.

La estructura descrita se mantiene tanto en el presupuesto a realizar por la entidad como en la liquidación del mismo, donde se introduce la realización de los gastos e ingresos presupuestarios y se ponen de manifiesto las desviaciones producidas.

Independientemente de la estructura formal del presupuesto es necesario establecer una política de control y seguimiento del mismo para detectar posibles irregularidades o desviaciones entre lo estimado y lo realizado y analizar sus causas para ser capaces de determinar la mejor manera de corregir tales eventualidades.

En la liquidación del presupuesto se mostrará separadamente para cada epígrafe los importes previstos, los realizados, y por diferencia entre ambos las desviaciones que se produzcan. Se informará adicionalmente a los modelos sobre las causas de estas desviaciones y la consecución de los objetivos de la entidad.

La norma reclama, obligatoriamente en el modelo normal y opcionalmente en el abreviado, una distribución de la liquidación del presupuesto por programas. La elaboración de este documento se realizará en los términos recogidos en la norma 4. a) de la disposición. Para confeccionar dicha información a que se refiere se emplearán los modelos contenidos en la mencionada norma 6. a).

Adicionalmente a lo indicado, la necesidad de informar sobre las actividades realizadas por la entidad, establecida para las Fundaciones en el artículo 23 de la Ley 30/1994 (desarrollada en el artículo 12 del Real Decreto 316/1996, de 23 de febrero, por el que se aprueba el Reglamento de Fundaciones de Competencia Estatal) y para las asociaciones de utilidad pública en el artículo 4 de la Ley 191/1964, de 24 de diciembre (recogida también en el artículo 5 del Real Decreto

1786/1996, de 19 de julio, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública), ha hecho considerar que el presupuesto de ingresos y gastos del ejercicio debe recoger una descripción y, en la medida de lo posible, una cuantificación de los objetivos en que se concretan los fines de la entidad para un ejercicio económico, así como el grado de realización de dichos objetivos. Condición que el plan de actuación recoge por naturaleza.

Siguiendo con la normativa, durante los tres últimos meses de cada año fiscal, el Patronato estaba obligado a incluir junto con el correspondiente Presupuesto del año siguiente, un informe explicativo. El Patronato, igualmente, debía publicar la liquidación del Presupuesto de ingresos y gastos del año anterior, que debía además ser incluida en las Notas de las Cuentas Anuales de la entidad (Ley 30/1994, art.23).

La adaptación del PGC de 1998 (RD 776/1998 de 30 de Abril) consideraba que la información presupuestaria a incluir en la memoria de las cuentas anuales sería una información significativa lo que subraya la importancia del mismo pero paradójicamente no explica ni argumenta su posterior eliminación. Eliminación que entendemos se deriva de la implantación del Plan de Actuación y su manifiesta estructura presupuestaria.

La elaboración del presupuesto conlleva la fijación de los objetivos que se persiguen para así concretar los gastos o recursos a emplear y los ingresos o recursos a obtener. Existe, por tanto, la necesidad de que el presupuesto sea un instrumento que esté coordinado con el resto de la contabilidad.

El PGC adaptado a ESFL optó, como ya hemos comentado, por un presupuesto siguiendo el principio del devengo, en coherencia con el resto de la información contable, que se traduce en un presupuesto de ingresos y gastos. No obstante, la necesaria prudencia de la gestión de la Tesorería en las ESFL para no realizar pagos por los proyectos a acometer hasta que no se hayan producido los cobros de los ingresos comprometidos, demanda la elaboración de un Presupuesto “no oficial” de Tesorería.

Como dice AECA (doc. 24. 2001), la elaboración de un presupuesto de Tesorería significa hacer estimaciones de las cantidades de efectivo que se recibirán y de los desembolsos que deberán realizarse en el período presupuestario, para así tener conocimiento del saldo de tesorería estimado al final del período, lo que pondrá de manifiesto, o bien un excedente financiero, en cuyo caso deberá analizarse su aplicación, o bien el déficit que pudiera acarrear el total de pagos a realizar frente al conjunto de cobros. Evitar esta situación deficitaria requerirá que la entidad tome, con cierta anticipación, las acciones oportunas.

En las ESFL, se han venido elaborando presupuestos de tesorería y en la Memoria del PGC de las ESFL se exige un estado de flujos de efectivo, no sólo para conocer el saldo al final del período, sino también para hacer el seguimiento de la misma en cada momento. (Sociás, A.2013).

La previsión de tesorería es un elemento vital del presupuesto general, porque es esencial disponer de las cantidades necesarias para atender los compromisos asumidos. El presupuesto de tesorería, que consiste en realizar un análisis detallado de las distintas transacciones que motivarán entradas de efectivo, así como de aquellas que producirán salidas, intentando distinguir en ambos casos las entradas y las salidas de las operaciones corrientes, de las de carácter extraordinario o atípico, se utiliza principalmente como instrumento de programación y, secundariamente pero muy necesario en las ESFL, como mecanismo de control. (Bourgeois, K. 2003).

#### 6.7. OTRO TIPO DE PRESUPUESTOS DE UTILIDAD EN ESFL.

Según Bourgeois, K. 2003), las entidades pueden usar distintas técnicas presupuestarias además del presupuesto por programas y que debemos considerar complementarios al modelo del presupuesto por programas pues facilitan y ayudan a la consecución de la medición de las actividades realizadas.

Considera el uso de modelos como el presupuesto variable o flexible que proporciona al gestor la opción de entender el impacto de varios trabajos de la

entidad. Facilita la posibilidad de crear presupuestos operativos para diferentes niveles de actividad. La revisión del volumen o cantidad de bienes y servicios desarrollados por la organización muestra la actividad de la misma. Generalmente, esto no debe suceder y los gestores deben ser capaces de predecir que pudiera pasar si se produjeran cambios sustanciales en la prestación de servicios, gastos e ingresos.

También el presupuesto basado en el rendimiento que se centra en lo que la entidad espera conseguir. La entidad debería usar este tipo de presupuestos en situaciones donde hay una poca clara relación entre beneficios y recursos. Este tipo de presupuestos requiere a la entidad una definición clara de los objetivos y en consecuencia una utilización de los recursos dirigida a la consecución de esos objetivos. En suma, este método permitirá a la organización valorar como de bien planificó la utilización de los recursos para los objetivos perseguidos.

A menudo los presupuestos sobre rendimiento se centran alrededor de los llamados centros de coste. Un centro de coste para una organización puede ser un programa o servicio prestado por la entidad. Cuando la entidad determina si va a utilizar un presupuesto sobre rendimiento, los directivos deben determinar los centros de coste y los objetivos que deberán lograrse para alcanzar sus metas. Después que los centros de coste están establecidos, los directivos deben también considerar si los objetivos son apropiados para cada centro de coste, que efectos tendrán sobre el global de la entidad y si el centro de coste será permanente o temporal (Herzlinger, R. y otros, 1994).

El análisis coste-beneficio compara el coste y los beneficios de los programas desarrollados por las ESFL. Las entidades que utilizan el presupuesto por programas u objetivos o el presupuesto variable junto con el análisis coste-beneficio pueden reunir más información y por tanto tomar decisiones más informadas. Si los costes son altos, o se incrementan dramáticamente durante un largo período de tiempo, la entidad deberá decidir si los beneficios de los proyectos merecen la pena de dichos altos costes. Si se combinan con los Programas se puede ver que actividades son o no rentables.

También el uso del presupuesto flexible proporciona una importante información. Un presupuesto flexible supone la elaboración de un conjunto de planes presupuestarios alternativos que se correspondan con los diferentes niveles de actividad previstos, conceptuados éstos como una serie de distintas alternativas de actividad. Este tipo de presupuestos permite establecer comparaciones entre las realizaciones y las previsiones, acordes con el nivel de actividad alcanzado. Este tipo de presupuesto parte de la premisa de que el comportamiento tanto de los costes fijos como de los variables depende, fundamentalmente, del rango de actividad.

El planteamiento del presupuesto pluridimensional (Quesada, S. 2012) o social (Ribas, M. A. 2001), ya comentados anteriormente, está basado en el establecimiento de una relación dinámica y en doble dirección entre la Entidad y todos sus stakeholders –internos o externos–, considerados en cuanto personas, responde a las siguientes preguntas y por su importante carácter cualitativo considero de gran interés para Fundaciones y ESFL:

1. *¿Cómo crear valor permanente de forma conjunta?* Se trata de definir y buscar el *bien común* de todos los *partners*, de tal manera que se asegure una relación del tipo *win-win* de largo plazo.
2. *¿Cómo desarrollar a las personas?* La vía para la obtención de ese bien común no es otra que la aplicación de los potenciales de las personas y de todos los factores productivos. Así se consigue su plena utilización y la satisfacción de quienes intervienen en los distintos procesos de la entidad.
3. *¿Cómo conocer la aportación a la totalidad?* La identificación de la contribución individual a la entidad como tal permite valorar adecuadamente la propia tarea en el conjunto, sus consecuencias en otras personas y en otras unidades organizativas. Este conocimiento facilita que cada persona actúe en mayor medida en relación con las metas globales.
4. *¿Cómo integrar los objetivos con el sistema de valores de la Entidad?* Se ha de tener en cuenta la cultura de cada Entidad en la que todo presupuesto se encuentra insertado, con el fin no solo de respetarla sino de beneficiarse de ella a través de su alineación. Un presupuesto que pretendiera implantarse

de modo descontextualizado estaría abocado al fracaso porque siempre es preciso contar con las personas –ideas, experiencias y comportamientos– que lo van a llevar a la práctica, además de contar con la peculiar biografía de la Entidad.

Esa doble dirección entre la entidad y los stakeholders, significa que a su vez, los stakeholders influyen en los planteamientos de la organización, por la relación fluida e interactiva entre las personas responsables de una entidad y otra, en un sistema abierto y flexible. Así, los objetivos de un determinado servicio, por ejemplo, estarán en relación con los objetivos de los proveedores principales de ese servicio. El encuentro de un espacio común de estrategias, metas y objetivos facilita la activación de las capacidades de todas las partes implicadas y ayuda a generar una cultura compartida, fundamentada en el intercambio (Freeman, R. y otros, 2001).

El presupuesto social se ampara en una serie de condiciones y premisas explicadas a continuación aunque, lógicamente, en cada caso dependerá de la situación de partida y de la cultura de cada entidad. Condiciones de fácil asimilación por parte de fundaciones y ESFL.

1. La dirección general define la estrategia y la comparte con la dirección presupuestaria con un doble fin: comprobar la viabilidad en aspectos cuantitativos y cualitativos, por una parte; y explicitarla, compartirla, completarla y difundirla, por otra. El marco de dicha estrategia es amplio desde el punto de vista temporal –el corto plazo se vincula al medio y al largo–; espacial –en cuanto a la distribución geográfica y a los canales de distribución– y participantes –se refiere a todos los stakeholders–.
2. El contenido de la estrategia abarca los sistemas de objetivos estratégicos –finales e institucionales–; operativos –funcionales, instrumentales y estructurales– y personales –desarrollo integral, técnico profesionales e individuales–.
3. Cada uno de estos objetivos se mide con un sistema de indicadores y se informa al responsable acerca del tipo de seguimiento y las consecuencias de los resultados obtenidos.

4. Se definen los centros de responsabilidad presupuestaria (CRP) y las personas responsables, a distintos niveles, encargadas de concretar y realizar el seguimiento y actualización del presupuesto a lo largo de ejercicio. Es necesario otorgarles el adecuado margen de maniobra para que elijan los medios convenientes, ya que se encuentran cerca del proceso productivo.

A lo largo del estudio, la figura de los stakeholders ha surgido en diversas ocasiones. Ahora se trata de analizar la relación que surge en ambos sentidos a nivel presupuestario entre la entidad y los grupos de interés, como son: patronos, beneficiarios, empleados, proveedores, acreedores, instituciones, Estado, la sociedad en la que está integrada, grupos ecologistas, medios de comunicación, competidores y grupos especiales –como por ejemplo defensa de competidores y redes sociales. Cada uno de ellos tiene un interés en la entidad, lo que plantea a ésta el desafío de satisfacer lo que esperan de ella.

El enfoque stakeholder pretende superar la etapa shareholder, en la cual los accionistas constituían el objetivo principal y casi único para la alta dirección (Hillman, A. y otros, 2001). Se propone integrar en el proceso presupuestario a todos los afectados, agrupándolos por perfiles; sin perder de vista que cada uno de esos grupos está formado por personas singulares. Si es cierto que no puede cubrirse el universo de peculiaridades, tampoco sería conveniente la consideración de conjuntos idénticos en parecer y actuación, ya que no respondería a la realidad. La clave se encontraría en la búsqueda de objetivos compartidos entre cada grupo y la entidad o parte de ella, en una relación de complementariedad beneficiosa para ambos. En la entidad, como en cualquier otro ámbito en el que las personas se relacionan, siempre hay que dejar espacio al otro; y ese otro es muy amplio, ya que la interacción es múltiple. La idea de fondo es que cada uno de esos grupos forma parte de la entidad, es decir, no son algo ajeno o contrapuesto a los intereses globales de ésta.

Cierto que no todos los stakeholders poseen la misma importancia; cada entidad ha de definir sus prioridades en función de las metas, pero sin excluir de su interés a ninguno. Se realiza así un esfuerzo para el encuentro de “lo común” con

quienes no pertenecen jurídicamente a la entidad pero de alguna manera forman parte de ella. Estos contactos multilaterales se basan en relaciones humanas duraderas que buscan la creación conjunta de valor. En el presupuesto se prevén situaciones de futuro y el modo de acometerlas, y en esto impactan las políticas estratégicas de cada uno de estos grupos de interés (Uribe, A. y otros, 2012).

La importancia que un presupuesto social otorga a los grupos de interés se basa en compartir objetivos. Si la entidad da a conocer a los diferentes stakeholders, de una manera adecuada, su visión y metas de largo plazo, se establece un diálogo centrado en lo que tienen de común, se crea un ambiente proclive a mantener un tipo de relaciones de mayor fundamento, porque no solo interesan los términos actuales de contacto comercial sino que se proyectan a las condiciones de futuro, en un entorno que evoluciona, de tal manera que se consideran socios en proyectos e intereses conjuntos. Para que esta situación sea cierta y duradera, es decir, que realmente se compartan objetivos, se requiere, lógicamente, reciprocidad por parte de cada grupo de interés con la entidad (Ribas, M. A. 2001).

#### 6.8. EL PLAN DE ACTUACIÓN: DESARROLLO Y CAPACIDAD FUNCIONAL.

En España, el libro Blanco para la reforma de la contabilidad (ICAC, 2002) señala que en las ESFL la formulación dentro de sus Cuentas Anuales de una cuenta de pérdidas y ganancias de corte tradicional tiene poco sentido, al tiempo que reporta poca utilidad para medir la actuación general de la entidad a la que corresponda. Asimismo, considera que la presentación de las variaciones que haya podido experimentar el patrimonio social durante un ejercicio, como consecuencia de la realización de las actividades propias no lucrativas realizadas –resultado no lucrativo-, debería reflejarse con los criterios propios de la actividad no lucrativa, de forma que se pueda identificar claramente los gastos de la entidad y los ingresos necesarios para llevarla a cabo. La forma de conseguir lo indicado anteriormente, según el citado organismo, sería diferenciar ambas actividades claramente en el



documento que recoja el resultado total de la entidad, o bien desglosando esta información en las notas de la memoria de las Cuentas Anuales.

Así, parece interesante una clasificación de la Cuenta de Resultados segmentada por funciones o actividades, según los principales programas de servicios y actividades de apoyo, dado que aunque tampoco sirve para medir el éxito de la gestión, sí permite conocer los esfuerzos realizados por la organización en cada uno de los servicios o actividades desarrolladas por la entidad y los gastos empleados en cada una de ellas y, por ende, ofrece información para elaborar indicadores de gestión que nos sirva para medir la eficacia y eficiencia de su gestión (Rey, M. y otros, 2010).

El regulador americano, Financial Accounting Standard Board (FASB) reconoce las limitaciones del sistema tradicional de las Cuentas Financieras en valorar la performance de una ESFL. En su norma nº 4 Objectives of Financial Reporting by Nonbusiness Organizations, FASB reconoce la necesidad de un tipo diferente de información para medir la performance. La norma dice que idealmente, las ESFL deberían proporcionar información sobre el grado de cumplimiento de sus programas en su Memoria Financiera y exige información en los estados financieros sobre los “resultados” de los servicios desarrollados (cómo se utilizan y aplican los recursos en el desempeño de las diferentes actividades y servicios). Aun así, el FASB reconoce las dificultades de las organizaciones en valorar e informar del cumplimiento de sus programas y reconoce la necesidad de un mayor análisis o estudio para medir la prestación de sus servicios y el desarrollo de sus programas.

Considerando que las entidades no lucrativas no tienen por objetivo la obtención de un beneficio económico, su cuenta de resultados no nos va a proporcionar la información necesaria y su actuación se va a medir por las prestaciones satisfechas, no por los ingresos conseguidos. ¿Cómo juzgar entonces su actuación? Sencillamente comparando la actuación real con la prevista o presupuestada. Por tanto, resulta, que de las entidades no lucrativas necesitan más información de tipo presupuestario.

La ausencia de lucro de las Fundaciones motiva que la imagen fiel de sus cuentas debe incidir en la presentación de los recursos obtenidos y su empleo o destino y en la consecución de sus diferentes fines, con el objetivo de que la información suministrada sea comprensible y útil para los donantes, beneficiarios y otros interesados (Canales, J. y otros, 2012). Para alcanzar dicho objetivo consideramos que la información necesaria que debería recogerse es la siguiente:

- La situación económico financiera de la entidad y, la composición y valoración de sus recursos económicos y financieros y la adecuación de dichos recursos a los fines de la entidad.
- La evolución económico financiera en el período a que se refiera la información y los cambios producidos en el patrimonio neto.
- La previsión de las actividades a realizar en el siguiente período.
- El seguimiento del cumplimiento de sus programas, proyectos y actividades.
- El uso eficiente de los recursos encomendados.
- La capacidad para desarrollar los proyectos emprendidos y concluirlos.
- La asignación o destino obligatorio de determinadas rentas y recursos obtenidos.

Con dicha información seríamos capaces de conocer, evaluar y controlar las actividades desarrolladas que son la esencia del ejercicio económico de este tipo de organizaciones (AECA, doc.2, 2010). Dicha información tiene un claro componente financiero que es cubierto por los estados financieros tradicionales –balance y cuenta de resultados-, pero también incluye una información de carácter presupuestario que no es recogida en las cuentas anuales y requiere en consecuencia de un documento que de forma expresa recoja dicha información.

Entre los estados, la Memoria según la normativa de Fundaciones (RD 1337/2005) recogerá de forma expresa información de las actividades fundacionales y de la gestión económica que incluirá el plan de actuación así como el exacto grado de cumplimiento de los fines fundacionales.

De acuerdo con AECA (doc. 2, 2010), entre los estados contables de las ESFL se debería distinguir entre una Memoria de Actividades y una Previsión de Actividades, subrayando la necesidad de distinción entre el modelo de Memoria Económica y el de la Memoria de Actividades. El reflejo documental de esta Memoria de “actividades” es lo que nosotros denominamos de forma genérica Plan de Actuación (PdA) frente al modelo oficial que no alcanza “per se” el denominado “grado de cumplimiento y análisis de desviaciones” que se debe recoger de forma oficial en la memoria.

La Memoria económica, como documento integrante de las cuentas anuales, recoge una información mínima cuantitativa y cualitativa de carácter económico-financiero y aquella otra necesaria para ayudar al conocimiento de la situación y evolución de la entidad en el ejercicio para facilitar la comprensión de los otros documentos contables.

En la memoria de actividades debe darse una descripción de los programas, de los recursos económicos destinados a su realización, así como de los recursos financieros utilizados para financiarlos. Cuando la entidad realice varias actividades, debería incluir información sobre la vinculación de los distintos elementos patrimoniales a cada programa, o bien una indicación sobre el uso conjunto de varios de ellos. Además deberá recoger las explicaciones pertinentes respecto del grado de cumplimiento de la previsión de actividades y un análisis de las desviaciones entre lo previsto y lo finalmente ejecutado. Se trata de una herramienta para informar sobre los programas, proyectos y actividades que la entidad sin fines de lucro ha desarrollado a lo largo de un determinado periodo, debiendo fijarse con parámetros de eficacia y eficiencia. Y se deberá elaborar con periodicidad anual partiendo de la información de los estados financieros referidos al ejercicio económico. Esta memoria de actividades es un documento cuya formulación permite conocer la identidad de una institución, su marco de trabajo, los programas, proyectos y actividades realizadas y los recursos aplicados, datos económicos, recursos humanos y materiales y también ofrece una información sobre la institución y sus pautas de actuación y de ejecución de los programas, que permite

analizar su evolución (Gutierrez Viguera, M. 2012). Toda esta información es la que de una forma desagregada y numérica se debe reflejar en el documento plan de actuación.

Su fin último debería ser facilitar información a terceros sobre la entidad y el grado de cumplimiento de sus fines estatutarios. Cumpliendo así una función comunicativa: Mostrar una información accesible y fiable que transmita a los usuarios de la información, especialmente a los donantes y beneficiarios actuales y potenciales y a las instituciones públicas y privadas, señales de confianza en los programas y actividades de la entidad atendiendo a los fines estatutarios, misión, principios y valores (Martín Cavanna, J. y otros, 2015).

Para su formulación se necesitan tanto datos cualitativos como cuantitativos. El conjunto de todos los programas y proyectos configuran, desde su aspecto cualitativo, la totalidad de la actividad realizada, mientras que el aspecto cuantitativo estaría formado por la ejecución de las actividades contenidas en la previsión aprobada.

Para dar información sobre el cumplimiento de sus fines será necesario fijar objetivos e indicadores para su medición, los cuales estarán previamente definidos, y podrán ser genéricos o específicos siempre que sean claros y precisos (González Quintana, M., 2008).

En la actual normativa contable (RD 1491/2011) de Fundaciones, el presupuesto está integrado en el Plan de Actuación en comparación con la normativa anterior donde era un documento individualizado (RD 776/1998).

En la introducción del anexo II (RD776/1998) se señala que el informe presupuestario debe cumplir los siguientes objetivos: planificación de las actividades, información relativa a si los ingresos obtenidos son suficientes para la

financiación de los gastos, lo que da una indicación de la viabilidad de la entidad en la provisión de sus servicios y control de la consecución de sus objetivos por la ejecución del presupuesto. Lo que subraya la importancia del PdA que recoge todos estos objetivos.

Y es que el plan de actuación según el Reglamento de fundaciones de competencia estatal debe contener información identificativa de cada una de las actividades propias y de las actividades mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y otros recursos previstos para el cumplimiento de sus objetivos. Información suficiente para en comparación con las actividades realizadas poder evaluar el desempeño de las entidades en la consecución de sus fines.

Para la elaboración del plan de actuación debe seguirse el modelo de plan de actuación aprobado en el Real Decreto 1491/2011 de 24 de octubre.

El plan de actuación incluirá la siguiente información:

1. Descripción de cada una de las actividades y proyectos que el patronato prevé realizar en el próximo ejercicio, distinguiendo entre las actividades propias del fin fundacional y de las actividades mercantiles y de otro tipo.
2. Definición de los objetivos de cada proyecto o actividad a través del establecimiento de indicadores cualitativos o cuantitativos.
3. Estimación de los gastos a realizar en cada una de las actividades y proyectos y de los ingresos previstos para su financiación.

La revisión del plan de actuación se recogerá en un documento, que forma parte de la memoria, se informará de la liquidación del plan de actuación, indicando detalladamente las desviaciones producidas y la consecución de los objetivos previstos por la entidad, así como sobre las causas de las mismas.

## Modelo Oficial del Plan de Actuación

## 1.- ACTIVIDADES DE LA ENTIDAD

**ACTIVIDAD 1** (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación)

**A) Identificación.**

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

\* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

**Descripción detallada de la actividad prevista.**[illegible]

**B) Recursos humanos empleados en la actividad.**

Tipo	Número	Nº horas/año
	Previsto	Previsto
Personal asalariado		
Personal con contrato de servicios		
Personal voluntario		

**C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.**

Tipo	Número
	Previsto
Personas físicas	
Personas jurídicas	

**D) Objetivos e indicadores de la realización de la actividad**

Objetivo	Indicador	Cuantificación

**2.- PREVISIÓN DE RECURSOS ECONOMICOS A EMPLEAR POR LA ENTIDAD**

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
<b>Subtotal gastos</b>							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación deuda no comercial							
<b>Subtotal inversiones</b>							
<b>TOTAL RECURSOS EMPLEADOS</b>							

### 3. PREVISIÓN DE RECURSOS ECONOMICOS A OBTENER POR LA ENTIDAD

#### 3.1) Previsión de ingresos a obtener por la entidad

INGRESOS	Importe total
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio	
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias	
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles	
Subvenciones del sector público	
Aportaciones privadas	
Otros tipos de ingresos	
<b>TOTAL INGRESOS PREVISTOS</b>	

#### 3.2) Previsión de otros recursos económicos a obtener por la entidad

OTROS RECURSOS	Importe total
Deudas contraídas	
Otras obligaciones financieras asumidas	
<b>TOTAL OTROS RECURSOS PREVISTOS</b>	

Esta diferenciación entre las actividades previstas y las realizadas y la valoración de éstas y su grado de ejecución no sólo responde a una obligación normativa, en aplicación del plan de actuación, sino que permite valorar mejor la gestión de estas entidades.

La parte presupuestaria del plan de actuación se recoge en la previsión de los recursos económicos a emplear por la entidad y por la previsión de los recursos económicos a obtener por la entidad. La comparación de la parte presupuestaria del plan de actuación con la contabilidad facilita la elaboración del control del cumplimiento de los objetivos. El reconocimiento de las previsiones determina el consumo futuro de recursos y proporciona una información muy útil acerca de los recursos necesarios frente a los disponibles (AECA, doc. 4. 1995).

La contabilidad en términos previsionales es el primer paso de un proceso que en un momento posterior dará lugar a un gasto real. El registro de las previsiones cuando va acompañado del reconocimiento de los recursos presupuestados y sus entradas,



permite la medición y control continuo de los recursos todavía no comprometidos y disponibles que pueden utilizarse libremente para cumplir los objetivos de la entidad (García Castellví, A. 2006). El reconocimiento de los compromisos es así especialmente útil para estas entidades pues junto con el control del flujo de recursos podrán realizar de mejor manera el desarrollo de su misión (Herzlinger, R. y otros, 1994).

La previsión de actividades debe permitir realizar la comparación y liquidación entre lo previsto y lo ejecutado. Como ya indicamos la causa de las desviaciones producidas se debe incluir en la Memoria. La normativa actual que nos obliga a presentar un plan de actuación donde queden reflejados los objetivos y las actividades que se prevea desarrollar durante el ejercicio siguiente nos facilita dicha tarea y su publicación es indiscutiblemente un auténtico ejercicio de Transparencia. El plan de actuación se convierte, por tanto, en el referente de la Memoria a la hora de comprobar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos, al detallar las desviaciones más significativas y las causas que las han ocasionado. (Socías, A. 2013).

Independientemente de que el plan de actuación no forme parte de las cuentas anuales y sea una parte integrante de la Memoria, su importancia radica en su carácter de contabilidad presupuestaria y en la necesidad de ser el referente para identificar la información que sobre su grado de cumplimiento debe incluirse en la Memoria, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las actuaciones realizadas. Con el objetivo de perseverar en la obtención de una mayor transparencia en el desempeño de las actividades fundacionales consideramos que incorporar el plan de actuación como indicador de la misma está más que justificado tanto por su imperativo legal tal y como hemos mencionado como por su contenido.

En el modelo oficial propuesto de plan de actuación las fundaciones de competencia estatal deberán facilitar la siguiente información:

1. Actividades de la Entidad.
2. Previsión de recursos económicos a emplear por la entidad.
3. Previsión de recursos económicos a obtener por la entidad.

En el apartado de Actividades (1) hay que hacer referencia a las actividades en sí mismo, a los recursos humanos empleados, a los beneficiarios o usuarios y a los objetivos e indicadores de la realización de la actividad.

En cuanto a las actividades de la entidad se exige su identificación y la descripción detallada de la actividad prevista, cumplimentando tantas fichas como actividades tenga la Fundación recogiendo la denominación de la actividad y el tipo de actividad indicando si se trata de una actividad propia o mercantil, identificación de la actividad por sectores y lugar de desarrollo de la actividad.

Respecto de los recursos humanos empleados en la actividad hay que diferenciar entre el personal asalariado, el personal con contrato de servicios y el voluntariado y determinar el número previsto de empleados y de horas/año de dedicación. Entre los beneficiarios o usuarios de la actividad hay que diferenciar entre personas físicas y jurídicas.

En cuanto a los objetivos e indicadores de la actividad se exige la relación de los objetivos y sus correspondientes indicadores y cuantificación pero no se facilita ninguna referencia a tipo de indicadores y modos de valoración de cumplimiento de los objetivos (Ver Indicadores, apartados 3.8 y 4.2).

Por lo que se refiere a la previsión de recursos económicos a emplear por la entidad, el modelo propuesto de plan de actuación exige la determinación a nivel de actividad y su posterior agregado de las siguientes líneas de gastos e inversiones. Por la parte del gasto, los siguientes: gastos por ayudas y otros diferenciando entre las ayudas monetarias y no monetarias y los gastos por colaboraciones y órganos de gobierno. Las variaciones de existencias de productos terminados y en cursos de fabricación. Aprovisionamientos, gastos de personal y otros gastos de la actividad. La amortización del Inmovilizado y el deterioro y el resultado por enajenación de inmovilizado. Los gastos financieros y las variaciones de valor razonable en

instrumentos financieros. Las diferencias de cambio y el deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros y los impuestos sobre beneficios.

Por la parte de las inversiones hay que concretar las adquisiciones de inmovilizado y las de Bienes con carácter de Patrimonio Histórico y referenciar también la cancelación de deuda no comercial.

En último lugar el plan de actuación debe recoger la previsión de recursos económicos a obtener donde se debe distinguir entre la previsión de ingresos y la previsión de otros recursos económicos.

En la previsión de ingresos se obliga a concretar las rentas y otros ingresos derivados del patrimonio, las ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias, los ingresos ordinarios de las actividades mercantiles, las subvenciones del sector público, las aportaciones privadas y otro tipo de ingresos con su correspondiente suma.

Y entre los otros recursos económicos a obtener se deben señalar las deudas contraídas y las otras obligaciones financieras asumidas.

Este modelo de plan de actuación es la referencia para analizar las desviaciones entre el plan de actuación y su ejecución.

En concreto, el artículo 26 del Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal, dispone que es en la memoria donde se debe comprobar el grado de realización de cada actividad o el grado de cumplimiento de los objetivos.

El plan de actuación debe contener y así se refleja en el modelo aprobado en la normativa, información identificativa de cada una de las actividades propias y mercantiles, de los gastos estimados para cada una de ellas y de los ingresos y cualesquiera otros recursos previstos; así como cualquier indicador que permita comprobar en la Memoria el grado de realización de cada actividad o el grado de

cumplimiento de los objetivos. Es por ello que dicho plan se convierte en una poderosa herramienta de gestión para los órganos de gobierno de las Fundaciones, tanto como instrumento de planificación como de presupuestación y de control.

La continuidad de la entidad y su compromiso con la sociedad, implican realizar planes de futuro. La previsión de actividades constituye el enlace temporal de la información económico financiera formulada en los estados contables y el futuro previsible de la entidad. A efectos de este trabajo consideramos el plan de actuación como el documento donde se recoge la previsión de actividades, en definitiva, dado su carácter anual, el reflejo más inmediato de la planificación: la programación.

El valor del plan de actuación se extiende más allá del mero ejercicio presupuestario y de control, la evaluación de la eficacia de las Fundaciones es motivo de numerosas discusiones y gravita en torno a la ejecución de las actividades en un determinado período de tiempo y en la previsión de las mismas en un futuro. Así la contabilidad deberá reflejar esta información, registrando las variaciones sucedidas en su patrimonio como consecuencia de la realización de actividades y compromisos asumidos, rindiendo cuentas sobre los objetivos presupuestados y los alcanzados (Morales, A. y otros, 2009).

Es relevante identificar las actividades para conseguir los objetivos a alcanzar, así como para dejar constancia de los recursos de que se dispone y su financiación. Dado que la voluntad de permanencia de las entidades sin fines lucrativos no se reduce a un solo ejercicio, la previsión de actividades debería formar parte de un plan estratégico formulado a medio o largo plazo. La previsión de actividades aprobada sirve como referente para medir la actuación de la entidad en el siguiente período.

La parte presupuestaria del plan de actuación se recoge en la previsión de los recursos económicos a emplear por la entidad y por la previsión de los recursos económicos a obtener por la entidad. Como ya hemos mencionado, la comparación

de la parte presupuestaria del plan de actuación con la contabilidad, facilita la elaboración del control del cumplimiento de los objetivos.

Según Socías, A. 2013, los recursos económicos a emplear se corresponden con el concepto de gastos presupuestarios que se utiliza en la Administración pública. De igual modo, los recursos económicos a obtener se corresponden con el concepto de ingreso presupuestario.

Conceptualmente, los denominados recursos económicos a emplear o gastos presupuestarios son los gastos del ejercicio previstos (en sentido contable) más las aplicaciones previstas, es decir, aumentos de activos previstos o inversiones y disminuciones de pasivo previstos o devolución de financiación.

Y los recursos económicos a obtener o ingresos presupuestarios, estarán compuestos por los ingresos del ejercicio previstos más los aumentos de pasivo previstos o financiación y las disminuciones de activos previstos o desinversión.

El presupuesto elaborado basándose en el principio del devengo es conceptualmente un estado de origen y aplicación de fondos previsional desarrollado. Es decir, en lugar de presentar los recursos procedentes o aplicados a las operaciones, se presentan todos los gastos e ingresos del ejercicio. Por tanto, consta de una cuenta de resultados previsional que se puede enlazar con la Contabilidad y el origen y aplicación de fondos, y de circulante (Rúa, E. 2011).

La previsión de los recursos económicos a emplear es igual a los gastos del ejercicio previstos (subtotal de gastos) y existe correlación con las partidas de gastos del ejercicio de la cuenta de resultados, más los aumentos de activo previstos que se concretan en adquisiciones de inmovilizado más la cancelación de la deuda no comercial prevista que en realidad se trata de una devolución de financiación (el plan denomina a estas últimas partidas, subtotal de inversiones).

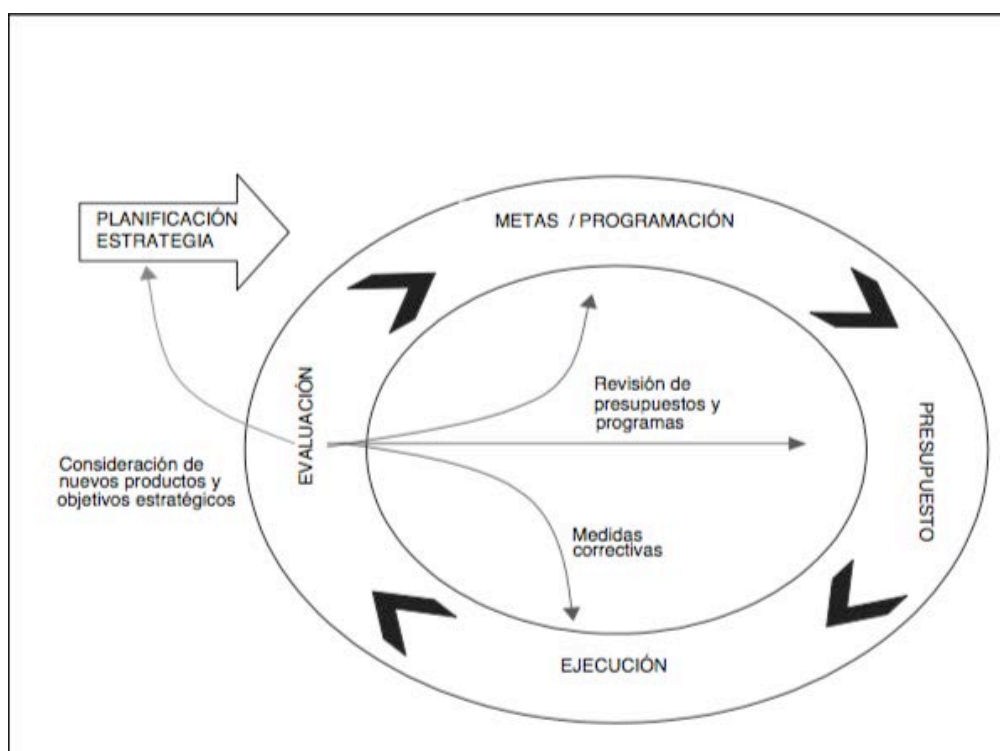
La disminución de la deuda no comercial excluye otras disminuciones de pasivo al igual que los aumentos de activo previsto no incluye todos los activos previstos sino únicamente las inversiones.

En cuanto a la previsión de los recursos económicos a obtener que suma a los ingresos previstos, las deudas contraídas y otras obligaciones financieras asumidas, se pueden obtener de los mismos conceptos que los ingresos del modelo de la cuenta de resultados. En las deudas se contemplan todas, lo que genera una incongruencia con las partidas de los recursos a aplicar referentes a las cancelaciones de deudas no comerciales y no incluye el caso de las desinversiones de bienes de inmovilizado que se hayan previsto.

Debido a que no se tienen en cuenta todas las partidas el Presupuesto puede que no siempre cuadre y de lugar a cierta confusión. En este caso Socías, A. (2013) es partidario de hacer los oportunos ajustes en pos de una mayor claridad.

En nuestra opinión, el modelo de plan de actuación debe ser formulado teniendo en cuenta que se trata de una herramienta básica de planificación de actividades para la consecución de sus fines u objetivos sociales, desarrollando estrategias a corto plazo y líneas de actuación según el ciclo básico de gestión de la performance

Cuadro 41. Performance Management Cycle



Fuente: Bonnefoy, J. y otros, adaptado de Anthony, R. (1998).

El plan de actuación debería reflejar la correspondiente toma de decisiones y su valoración estar plasmada en el presupuesto. El presupuesto resume el plan de actuación y es un punto de referencia para evaluar los resultados obtenidos (AECA, doc. 27, 2003).

#### 6.9. PLAN DE ACTUACIÓN: RELACIÓN ENTRE PLANIFICACIÓN, TOMA DE DECISIONES Y CONTROL.

La comparación de los resultados obtenidos con los presupuestados revelara las desviaciones existentes entre los logros obtenidos y los objetivos fijados. Esta comparación es la esencia del proceso de control y debe permitir tomar acciones correctivas si los resultados obtenidos se desvían de los planificados.

La investigación de las desviaciones debe tener en cuenta los beneficios y costes que se deriven de la misma, por lo que se debe determinar el impacto de las decisiones en indicadores financieros para lo que se necesita definir unas medidas operativas.

Sin embargo, paradójicamente, la valoración de dichas desviaciones queda al margen de la regulación. Pues aunque la misma reconoce que se deben detallar las desviaciones más significativas que se hayan producido entre las cantidades previstas en el plan de actuación y las efectivamente realizadas, indicando las causas que las han ocasionado no concreta el modo de hacerlo ni tampoco adjunta un documento o epígrafe al respecto.

En el estudio de la relación del presupuesto y el PdA, consideramos el presupuesto como el documento que recoge de manera cifrada, conjunta y sistemática la previsión de gastos presupuestarios de la entidad para el periodo considerado y los ingresos presupuestarios con los que espera contar para hacer frente a dichos gastos.

Según la naturaleza de las operaciones a nivel de ingresos y gastos distinguimos dos niveles. En primer término, tenemos las denominadas, operaciones de “funcionamiento”, que se corresponden con las recogidas en la cuenta de resultados, materializando así la conciliación entre el resultado contable y la liquidación de esta parte del presupuesto, y en un segundo término tenemos aquellas operaciones relacionadas con las magnitudes “fondo” utilizando las partidas del balance objeto de variaciones presupuestarias (Larriba, A. 2011).

Y así podemos ordenar la presentación de la información presupuestaria por programas. Entendiendo que, como mínimo, son programas independientes la actividad general de la entidad y la actividad mercantil que pudiera realizarse.

En la liquidación del Presupuesto mostraremos separados por epígrafes los importes previstos, los realizados, y las desviaciones que se produzcan por diferencia entre ambos y se informara además de las causas de estas desviaciones y del grado de consecución de los objetivos de la entidad.



Es por ello que la elaboración del Presupuesto que proponemos para las Fundaciones se justifica no para conocer el saldo al final del período sino para hacer el seguimiento de la gestión en cada momento y la correcta aplicación de los recursos.

En consecuencia, el modelo de plan de actuación debe ser formulado teniendo en cuenta que se trata de una herramienta básica de planificación de actividades para la consecución de sus fines u objetivos sociales, desarrollando estrategias a corto plazo y líneas de actuación.

Las previsiones de actividades deberán entonces contemplar al menos los siguientes epígrafes que permitan además realizar la comparación y liquidación entre lo previsto y lo ejecutado:

1. Descripción de las actividades para el siguiente período englobadas dentro de proyectos y programas.
2. Detalle de gastos e ingresos estimados para cada programa.
3. La aplicación de subvenciones, donaciones y legados, a los fines para las que se dotaron, indicando el grado de cumplimiento de los objetivos.
4. Detalle de las inversiones en activos no corrientes a abordar, así como sus fuentes de financiación.
5. Cualquier otro indicador que permita comprobar posteriormente el grado de realización de cada programa.

Los objetivos contemplados en la previsión de actividades deberán ser específicos, mensurables, alcanzables, realistas y relevantes. Se deberán además enunciar en su caso, indicadores cuantitativos y cualitativos que permitan medir el grado de consecución de dichos objetivos (Arnau, A. 2005).

Como ya indicamos la causa de las desviaciones producidas se debe incluir en la memoria económica.

En la memoria de las cuentas anuales deberá facilitarse información del grado de cumplimiento del plan de actuación, para lo que se utilizará la misma información que debe darse sobre las actividades en el plan, indicando junto con las cuantías realizadas, las inicialmente previstas, así como un cálculo sobre las desviaciones.

Al ser el grado de cumplimiento del plan de actuación una información que habrá de ser incluida en la memoria de las cuentas anuales, indicando los recursos empleados, su procedencia y el número de beneficiarios en cada una de las distintas actuaciones realizadas nosotros venimos considerando la Memoria y el grado de cumplimiento y el propio Plan de Actuación como un todo, a efectos de valorar si recogen la información suficiente para la determinación del cumplimiento de sus objetivos.

#### 6.10. EVALUACIÓN DEL PLAN DE ACTUACIÓN.

Como hemos comentado anteriormente, los sistemas de evaluación de resultados, cuando existen, en fundaciones no existen, suelen estar orientados a resultados o "outputs" (servicios, actividades, proyectos), en menor medida a beneficios o "outcomes" (mejoras o cambios directos en personas y/o colectivos) y muy pocas fundaciones intentan siquiera evaluar su Impacto, definido como los efectos últimos de su actividad que resultan en cambios duraderos en personas, organizaciones, entorno y sistemas e instituciones sociales.

Las reflexiones anteriores respecto del concepto de Evaluación nos obliga a repasar distintos elementos y condiciones que no deben despreciarse:

- ✓ La calidad y utilidad de la misma (en tanto instrumento de medición de las variables asociadas al cumplimiento de objetivos) estarán determinadas por la claridad y relevancia de la meta que tiene asociada.
- ✓ El requisito fundamental para una apropiada utilidad es el establecimiento previo de los objetivos y metas "lo que será medido".
- ✓ La valoración deberá estar focalizada y orientada a "medir aquellos aspectos claves", lo cual implica la necesidad de tener claridad en cuanto a cuáles son los "objetivos o propósitos" de la institución, y no todos, sino aquellos más

relevantes que se relacionan con los productos estratégicos, dirigidos a los usuarios externos.

Debemos identificar las medidas de rendimiento claves: ¿qué se mide? Por lo general, lo más utilizado son los indicadores de eficacia que relacionan medidas de productos (*outputs*) respecto de lo programado y logrado, y en menor medida indicadores de eficiencia insumos/productos (*inputs/outputs*) (González Quintana, M.J. 2008).

La constatación de que una inapropiada aplicación de los recursos puede ocasionar una disminución en la consecución de los beneficios sociales, justifica aún más la necesidad de una batería de indicadores para aquellas entidades que no miden sus resultados en función del beneficio económico sino en función del beneficio social.

El objetivo de la cuenta de Pérdidas y Ganancias es cifrar el beneficio o la pérdida de la entidad en un periodo de tiempo determinado, como la finalidad de las Fundaciones es proporcionar a sus beneficiarios servicios en cantidad y calidad suficiente en función de los recursos posibles no es dicha cuenta el mejor indicador del ejercicio de estas entidades y se necesitan indicadores del grado de cumplimiento de los objetivos fijados.

Las medidas de rendimiento e indicadores que finalmente se construyan van a depender de los siguientes factores:

- ✓ Tipo de metas que se monitorean.
- ✓ Prioridades de información tanto para fines internos como externos.
- ✓ Recursos disponibles.

Una vez que se ha acordado el tipo de indicador que medirá las dimensiones del rendimiento se deberá establecer el referente sobre los cuales se comparará los resultados obtenidos por el indicador. Como hemos comentado anteriormente, se presentan dos referentes claros de comparación: la meta para el año presupuestario siguiente, y los resultados de años anteriores (Bonnefoy, M. y otros, 2005). A

continuación comentamos dichas referencias.

*a) Sobre lo planeado o presupuestado*

Esta referencia implica tener como punto de comparación las metas que la organización establece. En este punto cabe recordar lo señalado respecto de la determinación de metas: realismo en cuanto a que éstas deben ser financiadas con los recursos presupuestarios sobre los cuales se está realizando la programación, debe contener una expresión de mejora concreta (ya sea en eficiencia, eficacia, calidad o economía), para lo cual debe haber habido un proceso previo de discusión sobre que implica para la organización un “buen desempeño” y debe tener incorporado un componente de innovación y mejora (si es mejorable a partir de incorporación de una mejora de procesos, tecnología, etc.).

*b) Respecto de resultados históricos*

El análisis de los resultados sobre los estándares logrados en el pasado debe poner especial atención al hecho de que la eficiencia y productividad, en general mejoran a lo largo de tiempo por factores tecnológicos y no necesariamente por mejoras intencionadas en la gestión. Asimismo puede haber factores exógenos importantes que pueden incidir en cambios de los estándares históricos, tales como emergencias, catástrofes, etc...

Respecto de la utilización de indicadores para fines presupuestarios no podemos olvidar que no siempre se puede establecer una relación directa entre el desempeño logrado y la asignación de recursos. Los indicadores y sus resultados deben ser utilizados con prudencia, ya que estos pueden constituir fundamento o ser condición de decisiones financieras.

En esa misma línea y al comparar el control presupuestario en relación a la eficiencia en la gestión, como defiende García Valderrama, T. (1993) “como el presupuesto, en estas entidades, es más político que económico-financiero, la eficacia y eficiencia de los gestores de la Administración se ha valorado atendiendo al gasto en que han incurrido, y sí ese gasto ha estado dentro de los límites

impuestos por el Presupuesto. Esto no es un buen indicador de la buena o mal gestión de los directivos de la organización”.

Aplicando los ya comentados indicadores de eficiencia (uso de recursos para la generación de los productos), eficacia (capacidad de cumplir con la producción comprometida y de logro de objetivos), calidad (capacidad de lograr la producción de los bienes y servicios de acuerdo a unos requisitos mínimos esperados por los usuarios), y economía (cómo se organizan los recursos económicos y presupuestarios para el logro de los resultados), al plan de actuación podemos visualizar la correcta dimensión de un adecuado procedimiento de evaluación.

### ***Eficacia.***

El concepto de eficacia se refiere al grado de cumplimiento de los objetivos planteados: en qué medida la institución como un todo, o un área específica de ésta está cumpliendo con sus objetivos estratégicos, sin considerar necesariamente los recursos asignados para ello. La eficacia puede ser considerada tanto del punto de vista tradicional como la comparación de los resultados obtenidos con los esperados, sino también, como una comparación entre los resultados obtenidos y un óptimo factible, de forma tal que este concepto coincida con la propia evaluación de programas (Mendez, M. y otros, 2007).

La eficacia es un concepto que da cuenta sólo del grado de cumplimiento de las metas establecidas.

Las medidas clásicas de eficacia corresponden a las áreas que cubren las metas u objetivos de una institución: cobertura, focalización, capacidad de cubrir la demanda y el resultado final (Armijo, M. 2005).

#### ***1. Cobertura.***

La cobertura es la expresión numérica del grado en que las actividades que realiza, o los servicios que ofrece, una institución son capaces de cubrir o satisfacer la demanda total que para ellos existe. El porcentaje de cobertura de los servicios, actividades o prestaciones, es siempre una comparación de la situación actual

respecto al máximo potencial que se puede entregar.

## *2. Focalización.*

Este concepto se relaciona con el nivel de precisión con que las prestaciones y servicios están llegando a la población objetivo previamente establecida.

Un primer paso en la construcción de este tipo de indicadores consiste en verificar si los usuarios reales a los que hoy estamos llegando coinciden con nuestra población objetivo. Las desviaciones pueden deberse a la fuga de beneficios del programa a usuarios no elegibles (error de inclusión), o bien en la cantidad de usuarios elegibles que no acceden a los beneficios del programa (error de exclusión). Una segunda manera de construir indicadores de focalización es el análisis de cobertura, en que se mide qué porcentaje de esa población objetivo está recibiendo los bienes o servicios.

## *3. Capacidad para cubrir la demanda actual.*

Con este tipo de medida de eficacia se muestra la capacidad que tiene una institución para absorber de manera adecuada los niveles de demanda que tienen sus servicios. Este tipo de mediciones son más restringidas que las de cobertura y focalización, debido a que independientemente de cuál sea nuestra "demanda potencial", sólo nos dicen que parte de la demanda real que enfrentamos, somos capaces de satisfacer en las condiciones de tiempo y calidad apropiadas.

## *4. Resultado final.*

El resultado final es otra de las dimensiones del indicador de eficacia y al igual que en la evaluación de programas lo que se busca es medir la contribución del conjunto de la intervención de la entidad (no así de un "programa específico"). Como resultado final se entenderá el efecto "final" o impacto que las acciones de una entidad tienen sobre la realidad que se está interviniendo.

La evaluación de la eficacia de cualquier organización no puede ser realizada si no están previamente definidos y cuantificados los objetivos, ya sea a través de un proceso de planificación estratégica, o de alguna metodología que permita la

identificación de qué forma dicha organización espera alcanzar sus resultados (Epstein, M. y otros, 2011). Para realizar la evaluación es fundamental poder analizar la forma y la magnitud en que los resultados obtenidos se ajustan a los efectos previstos. Es por ello que necesitamos el PdA. Sin objetivos no podemos medir la eficacia.

La medición de la eficacia lleva de forma inherente la definición previa de objetivos y el seguimiento de éstos a través de un sistema mínimo (PdA) de información que permita informar sobre aspectos básicos del programa o la gestión a ser evaluada, entre los que se mencionan:

- Productos que entrega el programa o el servicio.
- Usuarios a quienes se dirige (número, características).
- Objetivos principales o estratégicos (logro que se pretende obtener, mejorar, ampliar, optimizar, etc.).
- Metas concretas con las cuales hacer el seguimiento (cuándo, dónde, en qué condiciones).

Lo importante aquí es destacar que la ambigüedad en la definición de los objetivos y las metas, no permitirá posteriormente realizar una evaluación útil y confiable, anulando los esfuerzos y costes incurridos en dicha evaluación.

### **Eficiencia.**

El concepto de eficiencia describe la relación entre dos magnitudes físicas: la producción física de un bien o servicio y los recursos que se utilizaron para alcanzar ese nivel de producto. La eficiencia puede ser conceptualizada como “producir la mayor cantidad de servicios o prestaciones posibles dado el nivel de recursos de los que se dispone” o, bien “alcanzar un nivel determinado de servicios utilizando la menor cantidad de recursos posible”.

Un indicador clásico de eficiencia es el coste unitario de producción o coste promedio, el cual relaciona la productividad física y el coste de los factores o recursos utilizados en la generación de un bien o servicio (García Echevarría, S., 1994). En general, se pueden obtener mediciones de productividad física,

relacionando nivel de actividad, expresado por ejemplo como número de subsidios entregados, cantidad de usuarios atendidos, inspecciones realizadas, etc., y nivel de recursos utilizados (gasto en bienes y servicios, dotación de personal, horas extraordinarias, etc.).

Otro grupo importante de indicadores de eficiencia son los orientados a medir la productividad media de los factores: cuantas unidades de producto se obtienen en promedio por cada unidad de factor.

Una vez determinado el nivel de eficiencia deseado o exigido es necesario aplicar un análisis respecto de los resultados logrados. La idea es detectar cuáles son los factores ineficientes que pueden estar generando un valor de indicador que escape a la media de los estándares comparativos, o de las metas que estime razonables de ser obtenidas. Estos factores generadores de ineficiencias pueden ser de diferente índole entre los recursos utilizados.

El análisis de la eficiencia económica se refiere a el mejor aprovechamiento de los recursos (*inputs*), que deben ser utilizados en tiempo y forma óptimo y en cantidad y calidad adecuada y aceptable. De esta manera el análisis de los recursos (*inputs*) debe ser realizada desde los medios humanos, materiales y financieros (AECA, doc. 16 2000).

### **Economía.**

Este concepto se puede definir como la capacidad de una institución para generar y movilizar adecuadamente los recursos financieros en pos del cumplimiento de sus objetivos. Todo organismo que administre fondos, especialmente cuando éstos son “donaciones”, es responsable del manejo eficiente de sus recursos de caja, de ejecución de su presupuesto y de la administración adecuada de su patrimonio (González Quintana, M., 2008).

Un indicador típico de Economía es la capacidad de autofinanciación (cuando la institución tiene atribuciones legales para generar ingresos propios), la ejecución de



su presupuesto de acuerdo a lo programado y su capacidad para recuperar préstamos y otros pasivos.

Otro tipo importante de indicadores de economía son aquellos que relacionan el nivel de recursos utilizados en la provisión de prestaciones y servicios con los gastos administrativos incurridos por la institución.

### **Calidad del Servicio.**

La calidad del servicio es una dimensión específica muy interesante en el análisis del desempeño en entidades no lucrativas –debido al componente cualitativo de su actividad- , que se refiere a la capacidad de la entidad para responder en forma rápida y directa a las necesidades de sus usuarios. Se derivan de la calidad factores tales como: oportunidad, accesibilidad, continuidad en la entrega de los servicios, comodidad y cortesía en la atención.

La calidad de servicio se puede mejorar por la vía de mejorar los atributos de los productos o características de los servicios que se entregan y prestan a los usuarios.

Entre los medios disponibles para sistematizar la medición y evaluación de estos conceptos se cuentan la realización de sondeos de opinión y encuestas periódicas a los usuarios, la implementación de libros de reclamos o de buzones para recoger sugerencias o quejas (Liket, K. y otros, 2014).

Este proceso de evaluación tiene que ser monitorizado para obtener conclusiones positivas, el rol de la Unidad de Control de Gestión es clave para asegurar que los indicadores contruidos fluyan por toda la organización y permitan la retroalimentación sobre los resultados. Tal como está definido el control de gestión es el proceso mediante el cual los directivos influyen en otros miembros de la organización para que se ponga en marcha las estrategias de ésta. La finalidad del proceso del control de gestión es poner en práctica las estrategias que fueron aprobadas en el proceso de planificación estratégica y de ese modo, alcanzar los objetivos de la organización. Su cumplimiento exige la interacción de los directivos

con otros miembros de la organización, incluyendo otros directivos (Anthony, R. 1998).

En términos generales los requisitos para un buen funcionamiento de estas unidades de control de gestión son:

- ✓ Ubicación estratégica, cercana a la Dirección y participante de las instancias directivas.
- ✓ Permanente retroalimentación y empoderamiento para establecer su relación con los Centros de Responsabilidad.
- ✓ Recursos suficientes para desarrollar un Sistema de Información que permita el flujo adecuado de la información.

#### 6.11. ELABORACIÓN DEL PLAN DE ACTUACIÓN.

Para la elaboración de un correcto PdA debemos tener en cuenta las siguientes etapas, que no necesariamente requieren ser consecutivas, dado que pueden realizarse de forma simultánea y retroalimentarse de forma permanente (Morales, A. y otros, 2009).

- a) Identificar y/o revisar productos y objetivos: ¿Cuáles son los productos estratégicos y objetivos que serán evaluados?
- b) Identificar las dimensiones y ámbitos del desempeño: ¿Qué aspectos del desempeño es conveniente medir? Eficacia, eficiencia, economía, calidad, resultado final, otros.
- c) Establecer responsabilidades: ¿Cuáles serán los centros de responsabilidad, o áreas responsables por el desempeño logrado? ¿A qué niveles realizaremos la evaluación?
- d) Establecer los referentes para la comparación: ¿Sobre qué comparamos los indicadores para saber si el rendimiento es adecuado?
- e) Construir las fórmulas o algoritmos: ¿Cómo relacionamos las variables de medición?
- f) Recopilar la información necesaria: ¿Qué datos y antecedentes permitirán

construir los indicadores?

g) Validar: ¿Cómo sabemos que los indicadores contruidos miden efectivamente la gestión y los resultados?

h) Analizar los resultados obtenidos: ¿Por qué y a qué se deben los resultados?

i) Comunicar e informar: ¿Quiénes y cómo deben conocerse los resultados? Organización, usuarios, administraciones públicas, etc.

Para que el PdA sea realmente eficaz (Valcárcel, M., 2011) es necesario centrar la selección de información en base a los criterios de:

- ✓ Datos que ayudan a tomar decisiones de gestión a corto plazo.
- ✓ Correspondencia con factores clave ya que la importancia se mide en función del peso que tienen sobre los resultados.

Lo anterior implica realizar un ejercicio de definición o validación respecto de la Misión institucional (claridad respecto de su mandato, los productos y servicios que debe proveer y a los usuarios que sirve). Estos elementos debieran estar contenidos en una declaración simple pero operativa de qué hace la institución (Brock, A. y otros, 2013), basadas en algunas preguntas claves:

- ¿Tengo identificada la misión, los productos y los usuarios?
- ¿Tengo claros los objetivos que debo lograr?
- ¿Están los objetivos alineados con las prioridades estratégicas de la organización?
- ¿Los objetivos están expresados en metas mensurables?

En cuanto a la concreción de los productos y objetivos estratégicos hay que empezar por definir los objetivos.

Los objetivos estratégicos son los logros que la organización persigue en un plazo determinado. La selección de los objetivos estratégicos deberá identificar cuáles serán las acciones prioritarias para el mejoramiento de la organización, teniendo en cuenta el análisis interno y externo de ésta.

El diseño de los objetivos estratégicos es una fase clave que define los compromisos y prioridades de la gestión institucional. Surgen como respuesta a una pregunta esencial: ¿Qué debemos lograr en el corto, medio y largo plazo, para tener un acción coherente con la misión?

Los objetivos estratégicos debieran tener como consecuencia –dado que responden a la razón de ser de la institución– un claro impacto sobre y hacia el entorno (hacia los usuarios y los productos que se entregan), y también debieran tener claras consecuencias sobre los procesos internos claves que generan los productos.

Estos objetivos son manejados a nivel de la dirección superior de la institución y como tal deben tener claramente asignados indicadores de carácter también estratégico (resultado final o intermedio) que permita identificar el avance hacia los logros.

Los requisitos que deben cumplir los objetivos estratégicos son de acuerdo a Odiorne, G. S. (1972):

- ✓ Deben ser coherentes con la misión.
- ✓ Deben estar siempre formulados en términos de los resultados que se persiguen. Para su definición deben llevarse a cabo un conjunto de análisis que permitan la priorización. En general las entidades se apoyan de análisis de fortalezas y debilidades (para el análisis interno) y amenazas y oportunidades (para el análisis externo).
- ✓ Su definición debe permitir identificar acciones específicas en ámbitos internos y externo con un claro impacto hacia los clientes:
  - (1)** En el ámbito interno:
    - Procesos claves para la generación de los productos
    - Reestructuración de la organización, que den como resultado mayores niveles de eficiencia, etc.
  - (2)** Hacia el ámbito externo:
    - Cobertura de los servicios.

- Oportunidad del servicio.
  - Accesibilidad.
- ✓ Deben ser pocos y priorizados de acuerdo a un orden de importancia teniendo en cuenta los recursos que consumen, la relevancia para el cumplimiento de la misión, etc.
  - ✓ Deben ser posibles de asignar a determinadas áreas de la organización, o centros de responsabilidad, traducidos en objetivos específicos.
  - ✓ Deben ser factibles de realizar en plazos determinados y con los recursos disponibles.
  - ✓ Es el principal bien o servicio que la institución proporciona directamente a un usuario externo.
  - ✓ La provisión de un producto estratégico o relevante es responsabilidad de la institución ya sea en forma directa o subcontratado.
  - ✓ La demanda de los usuarios de productos estratégicos es continua, sistemática, permanente y cautiva.
  - ✓ Los recursos que se consumen en la generación de un producto estratégico son importantes, ya sea como porcentaje del presupuesto destinado a la provisión del servicio, o bien por el porcentaje de empleados afectados a la provisión del servicio.

Los objetivos se deben reflejar en Metas que constituyen la expresión concreta y cuantificable de los logros que la organización planea alcanzar en el año (u otro periodo de tiempo) con relación a los objetivos estratégicos previamente definidos.

La identificación de las metas (Canales, J. y otros, 2012) demanda una serie de requisitos como:

- ✓ Abarcar el conjunto de dimensiones del rendimiento: eficiencia, eficacia, calidad y economía.
- ✓ Deben estar definidas en base a la generación de compromisos internos, por lo tanto su cumplimiento no debe depender de otras entidades o de factores exógenos.
- ✓ Deben tener un componente de realismo, es decir que puedan ser alcanzadas con los recursos humanos y financieros disponibles.

Cabe señalar para concluir que una importante ventaja del PdA es su carácter de cuadro de mando al permitir la interrelación de los resultados y de los correspondientes indicadores que se desarrollen sobre los mismos, lo que entre otros efectos permitirá detectar las posibles causas de comportamiento ineficiente.

Además su utilidad es considerable en tanto que el PdA es de carácter obligatorio y responde a estándares frente a cualquier otro cuadro de mando que será discrecional y su elaboración y desarrollo será laboriosa.

En el análisis empírico y en nuestra propuesta de aplicación del plan de actuación como herramienta de gestión veremos de forma práctica la materialización de esta utilidad.

## **7- ESTUDIO EMPIRICO Y PROPUESTAS**

En este apartado reflejamos dos distintas experiencias empíricas desarrolladas en el ámbito fundacional a razón de este trabajo y del estudio desarrollado en estos años.

En primer lugar, presento el análisis empírico y su modelización estadística sobre Eficacia y Eficiencia realizado sobre la base de la información del plan de actuación reportado por un universo de 59 Fundaciones, resultado de una selección aleatoria. Con este ejercicio pretendo hacer operativo los conceptos básicos analizados y desarrollados a lo largo de este trabajo referentes de la evaluación en ESFL y fundaciones como son la Eficacia y la Eficiencia.

En segundo lugar, describo de forma resumida y analítica el trabajo realizado a lo largo de los últimos tres años en colaboración con la Fundación Compromiso y Transparencia en el análisis de la Transparencia en la rendición de cuentas de las Fundaciones españolas. Este ejercicio pretende demostrar la necesidad de evaluación del desempeño existente en el ámbito fundacional en España. En el análisis veremos como a lo largo de los años se ha ido avanzando, con gran esfuerzo, en la Transparencia en la publicación de sus actividades pero también apreciaremos como existe una evidente falta de información al respecto de la evaluación económico-financiera de sus actividades y proyectos.

En último lugar y a modo de conclusión del trabajo realizado presentamos una propuesta de aplicación y gestión del plan de actuación como herramienta de control y valoración del desempeño en base a los distintos ámbitos de evaluación analizados a lo largo de esta tesis.

### **7.1. INFERENCIA ESTADÍSTICA DE UN MODELO DE PREDICCIÓN DE LA EFICIENCIA EN FUNDACIONES.**

- Referencias.

González Sanchez, M. y otros (2007) en su análisis de los valores que las dos medidas tradicionales de eficiencia (Asignativa y Técnica) presentan para una muestra de 42 entidades representativa del sector de las fundaciones culturales y docentes de carácter estatal verifica que los resultados obtenidos, tras haber aplicado sobre la muestra los indicadores clásicos, no presentan la suficiente significación estadística y que ello puede deberse a la propia definición de la variable endógena. Y en segundo lugar, tras buscar otra forma de medir la eficiencia determina que en estas entidades una gestión es eficiente cuando el excedente está en torno a cero, es decir, invierte en su actividad los ingresos generados durante el ejercicio. Es por ello, concluye, que las dos medidas tradicionales de la eficiencia no proporcionan una imagen representativa de los niveles de eficiencia que logra cada una de las organizaciones, lo que hace necesario buscar otros indicadores más apropiados.

Por su parte, Hernán Gómez Barahona, J. y otros (2006), en su análisis de las 37 ONG españolas más representativas de la cooperación internacional al desarrollo determina las dos medidas tradicionales de eficiencia y se encuentra con que en primer lugar, los valores que muestran son sumamente similares y tienen un margen de variación mínimo, lo que en principio, impide establecer una discriminación entre entidades, puesto que todas ellas parecen igualmente eficientes. Y, en segundo lugar, considera que las ONG se ven impelidas a presentar unos estados contables que permitan lograr los valores de referencia en el tercer sector. Así consideran que las medidas tradicionales de eficiencia no son representativas de la misma.

Por contra, los resultados obtenidos al aplicar el análisis envolvente de datos (DEA) muestran unas diferencias que ponen de relieve que las 37 ONG españolas más representativas de la cooperación internacional al desarrollo operan con unos niveles de eficiencia mucho más disímiles que lo que las medidas contables de eficiencia parecen transmitir.

En su caso, desarrollaron el análisis envolvente de datos siguiendo una orientación tanto de los inputs como de los outputs, seleccionando un conjunto de variables



relevantes para las organizaciones objeto de estudio. Desde su punto de vista son aplicables ambos enfoques, ya que los gestores tratarán de maximizar el número de proyectos a realizar con los recursos sobre los que tienen una mayor discrecionalidad (cuotas socios, ingresos de actividades comerciales, o fondos de pequeños donantes particulares), pero cuando entran los grandes donantes institucionales, públicos o privados, su interés consiste en minimizar los recursos empleados para desarrollar un proyecto concreto. En ambos casos, como output utilizan el número total de proyectos –consideran que es el indicador apropiado de la actividad desarrollada por el conjunto de entidades seleccionadas- y como inputs, se centran en el número de contratados que trabajan en el departamento de proyectos, en el número de años que la entidad lleva en funcionamiento y en el volumen de ingresos correspondientes al período de análisis.

- Estudio Empírico del Plan de Actuación.

Con el objetivo de evaluar los resultados del plan de actuación, decidimos estudiar el uso que del mismo se hace mediante el análisis de una muestra de fundaciones nacionales.

El objetivo era estudiar un universo suficientemente grande para la obtención de conclusiones significativas. Las dificultades se manifestaron desde el primer momento dada la dificultad de conseguir la información necesaria.

Información que hay que decir que se limitaba a una información de carácter público y de obligado cumplimiento por parte de las fundaciones. En nuestra búsqueda nos limitamos a solicitar el plan de actuación de una serie de fundaciones nacionales y aun así la respuesta de los Protectorados de referencia fue muy limitada.

La primera dificultad la encontramos en la fuente de dicha información, teníamos dos opciones o solicitarla directamente a las entidades o acudir a los Protectorados correspondientes. Optamos por esta segunda opción para evitar cualquier tipo de conflicto de interés y en la confianza de una mayor transparencia y agilidad.

La sorpresa surgió cuando los Protectorados argumentando falta de medios, confidencialidad y exigencias reglamentarias no facilitan el acceso directo a dicha información y la obtención de la misma pasa por una solicitud formal de la misma.

La siguiente dificultad se manifestó en la opacidad sobre las Entidades y los datos de las mismas que oficialmente deben estar en los registros de los Protectorados. En ninguno de los dos protectorados visitados, Ministerio de Educación, Ciencia y Deportes y Ministerio de Sanidad y Seguridad Social, encontramos ni nos reportaron información a priori de la existencia o no de dicha información requerida. El proceso consiste en solicitar de forma formal –instancia oficial- la información requerida de una muestra nominativa de Fundaciones previamente seleccionada por nosotros. La selección se tiene que hacer sobre la información existente en la web de cada Protectorado, en la que sólo figura el nombre de las Fundaciones y ningún tipo de indicación de si están operativas o no o de si han registrado o no la información deseada.

Otra de las condiciones de los Protectorados consistía en que la muestra no debía ser muy amplia pues aducen la carencia de medios para dedicar a la provisión de dicha documentación, a pesar de que de forma personal se insistió en la oportunidad de facilitarnos acceso a la misma y así no incomodar a sus trabajadores, la propuesta se denegó argumentando motivos de seguridad y confidencialidad. En mi opinión algo sorprendente cuando estamos acudiendo acreditados como investigadores a registros oficiales y públicos.

Debido a estas restricciones y ante el temor de obtener unos resultados muy limitados, optamos por acudir no a uno sino al menos a dos Protectorados –ya mencionados- frente a la intención inicial de trabajar exclusivamente con uno de ellos por razones de eficacia y practicidad.

De acuerdo con sus condiciones, solicitamos la información del plan de actuación y el grado de cumplimiento del mismo del ejercicio 2013 de aquellas fundaciones que figuraban en sus Registros en los correspondientes grupos de Ayuda y Exclusión

Social y que totalizan un universo de 35 fundaciones en el Protectorado del Ministerio de Educación, Cultura y Deporte y otras 24 fundaciones en el Protectorado del Ministerio de Sanidad, Servicios Sociales e Igualdad.

Dicha información nos fue remitida un par de semanas después con el siguiente resultado:

Información de 10 fundaciones por el protectorado de Educación y de 6 fundaciones por el protectorado de Sanidad. Así una Muestra inicial de 59 entidades quedaba reducida a 16.

Aun así confiábamos en tener datos suficientes para hacer un trabajo medianamente interesante, sin embargo todavía tuvimos que gestionar de forma meticulosa los datos recibidos pues en algunos casos la información llegó incompleta o ilegible. En el caso concreto de dos fundaciones, intentamos completar dicha información a través de las propias fundaciones vía telefónica y a pesar de sus buenas palabras no conseguimos nada.

De cualquier forma continuamos nuestro trabajo y de resultados del tratamiento de los datos conseguimos elaborar un cuadro suficientemente interesante para nuestra investigación sobre la muestra resultante de 16 entidades (ver Anexo 2). A partir de aquí, empezaba nuestro trabajo econométrico y de modelización cuyo tratamiento y resultados analizamos a continuación.

Debido, entre otras razones, a lo limitado de la muestra en observaciones e individuos optamos por determinar una regresión de predicción sobre la Eficiencia Asignativa y no por el mencionado análisis y valoración de la misma. (Eficiencia Asignativa definida como la relación de Gastos Reales dedicados a la Actividad sobre los Ingresos Totales Reales, según cifras reflejadas en los PdA de la muestra).

**Tabla 1. Muestra de entidades**

INDIVIDUO	TIPO DE ENTIDAD	NOMBRE
1	Fundación	Altadis
2	Fundación	Anastasio de Gracia-Fitel
3	Fundación	Deporte Integra
4	Fundación	Humanismo y Democracia
5	Fundación	SACYR
6	Fundación	Taurina Internacional El Juli
7	Fundación	Tomás Pascual y Pilar Gómez Cuétara
8	Fundación	Universitaria San Pablo CEU
9	Fundación	Valsé
10	Fundación	VidaPlus
11	Fundación	Adecco
12	Fundación	Centro Español de Solidaridad
13	Fundación	E-Labora
14	Fundación	Konecta
15	Fundación	Mondarruego
16	Fundación	Taller de Solidaridad

### **Variables**

Las variables que han sido escogidas como variables independientes (explicativas) para llevar a cabo nuestra predicción sobre la variable dependiente (Eficiencia Asignativa) han sido los que se presentan a continuación.

Debido a las dificultades para recabar información el número de variables y de individuos observados es muy limitado, si bien creemos que aportan valiosa información sobre las entidades que nos encontramos estudiando y se va a llegar a un modelo de predicción efectivo.

**Tabla 2. Variables utilizadas en el análisis empírico**

Etiqueta	Definición
Actividades	Número de Actividades
Eficiencia Asignativa	Eficiencia Asignativa: Gastos reales en Actividades/Ingresos
Eficiencia Técnica	Eficiencia Técnica: Gastos Administrativos/ Gastos Totales
Empleados	Número de empleados
Gastos Actividad	Gastos en Actividades
Gastos Totales	Total de Gastos
Ingresos Totales	Total de Ingresos
Ratio gastos personal	Ratio Gastos de personal: Gastos de Personal/ Gastos Totales

La variable dependiente que se tratará de predecir mediante nuestro modelo será: Eficiencia Asignativa. A este respecto, y de acuerdo con la mayoría de los investigadores, la eficiencia de las Fundaciones se mediría a partir del porcentaje de sus ingresos destinado a la actividad fundacional, y al mismo tiempo, minimizando el resto de gastos ajenos a la explotación, todo ello bajo la hipótesis de que los gastos de administración son los óptimos para una adecuada gestión.

Para adaptarnos a la muestra y al tipo de información obtenida hemos elegido el modelo de regresión logística que es un referente para universos con un carácter cualitativo.

Mediante este tipo de modelo llegamos a través de la determinación de una condición (en este caso si cumple o no cumple el requisito de eficiencia) pre-elegida a un resultado favorable o adverso en función de la condición que estamos exigiendo.

Al aplicar un modelo de regresión logística binaria la variable dependiente presenta 2 valores posibles que son:

- **0:** Valor adjudicado al no cumplimiento de lo que se pretende inferir. En este caso sería que el ratio de Eficiencia Asignativa para la Fundación fuese menor que 0.8 (escogemos dicho nivel en base a las distintas referencias al respecto vistas en el estudio).

- **1:** Valor adjudicado al cumplimiento de lo que se pretende inferir. En caso de que la Fundación alcance un nivel igual o superior a 0.8 para este ratio.

**Codificación de la variable  
dependiente**

Valor original	Valor interno
Ef.Asig<0.8	0
Ef.Asig>=0.8	1

**Resultados:**

La regresión logística va a ser desarrollada mediante el software estadístico SPSS, y el método de introducción de las variables será: “Adelante RV” (*Adelante Razón Verosimilitud*).

El método de “Adelante RV” (el algoritmo de este método va introduciendo aquellas variables de entre las independientes de mayor significación de acuerdo con el método de máxima verosimilitud) es un método de introducción por pasos de las variables independientes que contrasta la entrada de las mismas en el modelo a través de la significación (la aceptación o no en función del p-valor del estadístico de Wald) del estadístico de puntuación (Wald) que les corresponde (cada variable independiente tiene su propio estadístico de Wald y su propio p-valor) y que de forma similar contrasta la eliminación basándose en la probabilidad del propio estadístico (de Wald) en razón de su verosimilitud (que se calcula en estimaciones secuenciales variable a variable).

Se ha escogido esta forma de introducción de variables independientes por la mayor información que proporciona gracias a la incorporación gradual de las mismas facilitando el mejor ajuste del modelo a nuestras observaciones a través del método de máxima verosimilitud, en detrimento de otros métodos estáticos como aquellos de definición predeterminada que hubieran forzado la entrada de las variables en el modelo sin verificar si cumplen con los requisitos recomendables.

El intervalo inicial de confianza para trabajar en el modelo se ha situado en un nivel de confianza del 95%.

Una vez aplicado el modelo a nuestros datos de estudio, el software nos propuso 2 modelos de solución diferentes, en el primero nos propone una variable independiente o explicativa, mientras que el segundo nos propone 2 variables explicativas, modelo este último por el que nos hemos decantado al considerar que nos aportará una mayor información.

La primera tabla que se presenta, y que es común para ambos modelos, es la Tabla de Clasificación, en ella se observa que de las 16 fundaciones estudiadas, tan sólo 4 alcanzaban el umbral de 0.8 en su Ratio de Eficiencia Asignativa:

**Tabla de clasificación<sup>a,b</sup>**

	Observado	Pronosticado		
		Eficiencia_asignativa		Porcentaje correcto
		Ef.Asig<0.8	Ef.Asig>=0.8	
Paso 0	Ef.Asig<0.8	12	0	100,0
	Ef.Asig>=0.8	4	0	,0
	Porcentaje global			75,0

a. En el modelo se incluye una constante.

b. El valor de corte es ,500

Se puede observar que en un 75% de los casos estudiados el valor para las fundaciones en su Ratio de Eficiencia Asignativa es inferior a 0.8.

Para comenzar con la estimación tenemos que considerar un modelo inicial en el que sólo se incluye la constante B (o término independiente) calculada por el software. De los pasos que da el programa nos encontramos en el inicial (cero), en el que todavía no se ha comenzado a introducir variables independientes.

### Variables en la ecuación

	B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp(B)
Paso 0 Constante	-1,099	,577	3,621	1	,057	,333

El estadístico de Wald definitorio de la regresión logística utilizada nos permite rechazar o no la hipótesis nula siguiente:

$$H_0: \beta_i = 0$$

Es decir en este paso 0, estamos contrastando si la constante tiene utilidad para nuestro modelo.

A pesar de ser la significación ligeramente superior a 0.05 (derivado del nivel de confianza fijado 95%), podemos rechazar la hipótesis nula de no utilidad, de manera que tiene sentido su inclusión en nuestro modelo.

Como ya se ha mencionado, el método de introducción de variables que se ha escogido para que el software lleve a cabo, consiste en el cálculo de puntuaciones para el estadístico de Wald que acompañan a cada una de las variables independientes que estamos testando para ver si pueden formar o no parte del modelo. El software irá escogiendo aquellas variables cuyas puntuaciones sean mayores, y de esta manera “va dando pasos” y se va materializando el modelo.



### Variables en la ecuación

		B	E.T.	Wald	gl	Sig.	Exp(B)	I.C. 95% para EXP(B)	
								Inferior	Superior
Paso 1 <sup>a</sup>	Ratio gastos personal	-358,149	55624,844	,000	1	,995	,000	,000	.
	Constante	17,912	3877,836	,000	1	,996	60150443,782		
Paso 2 <sup>b</sup>	Eficiencia técnica	-157,687	66486,433	,000	1	,998	,000	,000	.
	Ratio gastos personal	-521,259	110823,830	,000	1	,996	,000	,000	.
	Constante	175,719	67825,445	,000	1	,998	2,060E+076		

a. Variable(s) introducida(s) en el paso 1: Ratio gastos personal.

b. Variable(s) introducida(s) en el paso 2: Eficiencia técnica.

c. Se ha detenido un procedimiento por pasos ya que al eliminar la variable menos significativa se obtuvo un modelo previamente ajustado.

En el cuadro de resultados podemos observar los valores que toman los coeficientes de las variables independientes y la constante. Y se nos muestra la significación y el estadístico de Wald asociado a cada una de los coeficientes de las variables independientes y a la constante. Y todo ello para cada uno de los modelos propuestos por el software.

Como vemos, el paso 2 “modelo 2” nos proporciona resultados peores en cuanto a la significación individual de las variables y los coeficientes que tendremos que interpretar en la ecuación final.

La significación de cada variable a nivel individual es pobre (mucho mayor que 0,05), sin embargo merece la pena seguir analizando la validez global del modelo, ya que en estadística suele ocurrir que a pesar de que la significación individual de las variables no sea la esperada, se llegue a modelos de predicción eficaces.

El modelo al que llegamos para predecir la probabilidad de que la Eficiencia Asignativa alcance el nivel de 0.8 en las fundaciones es el siguiente:

$$P(Y = 1) = \frac{1}{1 + e^{-(175,719 - 157,687 \cdot \text{Eficiencia técnica} - 521,259 \cdot \text{Ratio Gt personal})}}$$

Que para facilitar su interpretación transformamos en:

$$P(Y = 1) = \frac{1}{1 + e^{-175,719 + 157,687 \cdot \text{Eficiencia técnica} + 521,259 \cdot \text{Ratio Gt personal}}}$$

### **Interpretación del modelo resultante:**

El Ratio de Eficiencia técnica es una medida que nos permite aproximarnos a qué proporción de los gastos totales de la entidad son costes administrativos. De manera que tiene sentido que cuanto mayor sean éstos, se reduzca la probabilidad de que nuestra fundación puntúe con más de un nivel de 0,8 en el Ratio de Eficiencia Asignativa.

De la misma manera, y afectando en una proporción significativamente mayor, a medida que aumente el Ratio de Gastos de personal se reducirá la probabilidad de cumplir con nuestro requisito de Eficiencia Asignativa. Parece muy razonable que en una fundación en la que los gastos de personal pesen en exceso se aleje del ideal de eficiencia de asignación de recursos.

Por tanto, podemos dar por válida la interpretación de los signos de los coeficientes que acompañan a las variables independientes del modelo.

### **Valoración de la significación global del modelo estimado:**

En primer lugar se procede a un análisis de la bondad de ajuste del modelo. Esta bondad la vamos a sopesar en función de los estadísticos  $R^2$  de Cox y Snell, y el  $R^2$  de Nagelkerke.

El valor obtenido para la  $R^2$  de Cox y Snell es alto, nuestro modelo explicaría un 67,5% de la varianza, y para el  $R^2$  de Nagelkerke un 100% de la misma. Por ello podemos afirmar que el ajuste de nuestro modelo a las observaciones sobre las fundaciones es razonablemente bueno.

#### Resumen del modelo

Paso	-2 log de la verosimilitud	R cuadrado de Cox y Snell	R cuadrado de Nagelkerke
1	,000 <sup>a</sup>	,675	1,000
2	,000 <sup>a</sup>	,675	1,000

a. La estimación ha finalizado en el número de iteración 20 porque se han alcanzado las iteraciones máximas.

Para continuar con la validación de nuestro modelo de regresión logística aplicamos la prueba de Hosmer y Lemeshow, esta prueba se usa para el contraste de la hipótesis nula de: Coincidencia o no entre los valores predichos por nuestro modelo y los observados en la realidad.

En esta regresión logística como la significación de la chi cuadrado asociada a la tabla de Hosmer y Lemeshow es muy superior al 0,05 mínimo necesario para no rechazar la hipótesis nula (de hecho es 1) no se rechaza la hipótesis nula. Por tanto, de acuerdo con este contraste, los valores observados para nuestras fundaciones estudiadas y los predichos a través de nuestro modelo coinciden por completo. Los valores observados en la realidad y los predichos por nuestro modelo son coincidentes.

#### Prueba de Hosmer y Lemeshow

Paso	Chi cuadrado	gl	Sig.
1	,000	5	1,000
2	,000	5	1,000

Para analizar la clasificación (distinguir en función de los requisitos que hemos exigido a nuestro modelo) que ha realizado nuestro modelo, estudiamos la tabla de

clasificación, en la cual observamos con que acierto ha clasificado el modelo los casos estudiados. La tasa de acierto de nuestro modelo, entre su predicción y la observación que ha tenido lugar es del 100%.

**Tabla de clasificación<sup>a</sup>**

	Observado		Pronosticado		
			Eficiencia asignativa		Porcentaje correcto
			fracaso	éxito	
Paso 1	Eficiencia	fracaso	12	0	100,0
	asignativa	éxito	0	4	100,0
	Porcentaje global				100,0
Paso 2	Eficiencia	fracaso	12	0	100,0
	asignativa	éxito	0	4	100,0
	Porcentaje global				100,0

a. El valor de corte es ,500

### **Conclusiones:**

En síntesis, creemos que a pesar de la poca información de la que disponíamos hemos llegado a un modelo de predicción multivariable eficaz que nos permite acercarnos más a la realidad financiera de las fundaciones.

Se ha elaborado un modelo de predicción para una variable fundamental en la gestión de las mismas, que es la Eficiencia Asignativa, prediciendo que el nivel de la variable exigido a priori y que desde un punto de vista descriptivo resulta razonable desde un punto de vista estadístico es muy representativo.

Además, el modelo (la ecuación de la regresión) al que se ha llegado permite hacer una interpretación con sentido de los resultados. Entendiendo que cuando mayor sea el peso tanto de los gastos administrativos como los de personal sobre el total de gastos de una fundación, más nos alejamos de la probabilidad de que ésta cumpla con el nivel de 0,8 deseado. Teniendo un peso significativamente mayor sobre esta probabilidad los gastos de personal.

Es cierto que hubiera sido deseable una mayor significación de las variables explicativas incluidas en el modelo a nivel individual, sin embargo, el modelo queda plenamente validado desde un punto de vista global, tanto por bondad de ajuste como su excelente capacidad de predicción.

## 7.2. ANÁLISIS DE LA TRANSPARENCIA EN LA RENDICIÓN DE CUENTAS DE LAS FUNDACIONES ESPAÑOLAS.

Con el objetivo de conocer el universo fundacional español, en línea con los intereses de este trabajo, en el año 2012 inicié una colaboración con la Fundación Compromiso y Transparencia que se ha materializado en la participación en la elaboración del Informe anual de Transparencia y buen gobierno en la web de las fundaciones españolas. Informe que se venía realizando desde el año 2009 y que con gran esfuerzo ha venido evolucionando positivamente y hoy puede decirse que es un referente en la medición de la Transparencia en el mundo de las ESFL en España y en particular en el ámbito fundacional.

Desde dicho año 2012 he participado en el análisis y estudio de las webs fundacionales con el fin de contribuir a la visibilidad y conocimiento de las principales fundaciones privadas tanto institucionales como familiares desde el enfoque de la Transparencia, indicador definitorio de la imagen de estas organizaciones. A lo largo de estos años hemos venido incrementando el número de indicadores a cumplir así como el grado de exigencia de los mismos en la medida en que las entidades iban adquiriendo un mayor conocimiento de nuestras exigencias. En los últimos dos años, se ha hecho hincapié en los indicadores de índole económico-financiero en base a la información contable, de acuerdo con la normativa vigente y en línea con el tema central de este trabajo, la evaluación de las fundaciones desde el desempeño de su Misión.

El resultado del trabajo de estos años se viene reflejando en el Informe anual de Transparencia en Fundaciones<sup>38</sup> que viene publicándose en el mes de Marzo. En el informe de este año 2015 hemos realizado un resumen del balance de estos últimos años y cuyas principales líneas resumo a continuación.

En el informe “Construir confianza 2014. Informe de transparencia y buen gobierno en la web de las fundaciones españolas (Martín Cavanna, J.; Rodríguez, F., 2015), se muestra el avance que las fundaciones han dado en la rendición de cuentas en la web y el impulso del buen gobierno. Como se desprende de las Tablas 1 y 2, la información que publican las fundaciones en la web ha experimentado un incremento progresivo en todas las áreas seleccionadas. Los años que presentan un descenso en alguna de las áreas de transparencia no obedecen a que las fundaciones omitiesen informar de determinados contenidos, sino a que ese año se reformuló algún indicador elevando el grado de exigencia. Así ocurrió en el año 2013 en que reformulamos el indicador relativo a la Misión para reforzar el foco estratégico de las fundaciones, así como en este año 2014 en el que hemos modificado el área de Resultados y añadido un indicador más en el área de Gobierno (el documento que desarrolla la Política de inversiones). No obstante, es de fácil apreciación ver como los criterios de índole económica y de evaluación presentan unos ratios considerablemente inferiores a la media y con un grado de dispersión que demuestra la escasa sensibilidad e interés de las fundaciones a la publicación de la información económico-financiera de sus actividades.

---

<sup>38</sup> [http://www.compromisoytransparencia.com/upload\\_informes/80/31/Informe-transparencia-fundaciones-2014.pdf](http://www.compromisoytransparencia.com/upload_informes/80/31/Informe-transparencia-fundaciones-2014.pdf)

Tabla 1. Evolución del porcentaje de transparencia de las fundaciones empresariales 2009-201

CRITERIOS	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>1. Contacto</b>	<b>64%</b>	<b>76%</b>	<b>84%</b>	<b>87%</b>	<b>82%</b>	<b>88%</b>
<b>2. Misión</b>	<b>82%</b>	<b>84%</b>	<b>84%</b>	<b>88%</b>	<b>28% <sup>(1)</sup></b>	<b>38% <sup>(1)</sup></b>
<b>3. Programas y actividades</b>	<b>76%</b>	<b>82%</b>	<b>85%</b>	<b>88%</b>	<b>85%</b>	<b>91%</b>
3.1. Actividades	80%	86%	86%	90%	88%	94%
3.3. Beneficiarios	72%	78%	84%	86%	82%	88%
<b>4. Directivos</b>	<b>45%</b>	<b>47%</b>	<b>49%</b>	<b>58%</b>	<b>63%</b>	<b>67%</b>
4.1. Director ejecutivo	58%	62%	62%	68%	76%	80%
4.2. Directivos funcionales	32%	32%	36%	48%	50%	54%
<b>5. Patronato</b>	<b>35%</b>	<b>56%</b>	<b>63%</b>	<b>69%</b>	<b>68%</b>	<b>73%</b>
5.1. Identificación	70%	72%	80%	86%	80%	88%
5.2. Perfil	16%	30%	36%	44%	48%	48%
5.3. Cargos	20%	66%	74%	78%	78%	84%
<b>6. Gobierno</b>			<b>12%</b>	<b>20%</b>	<b>27%</b>	<b>23% <sup>(1)</sup></b>
6.1. Estatutos			18%	26%	36%	42%
6.2. Código de Buen Gobierno			8%	14%	18%	22%
6.3. Política de Inversiones						4%
CRITERIOS	2009	2010	2011	2012	2013	2014
<b>7. Información económica</b>	<b>3%</b>	<b>13%</b>	<b>19%</b>	<b>29%</b>	<b>26%</b>	<b>34%</b>
7.1. E. Financieros	6%	18%	24%	34%	28%	38%
7.2. Memoria Anual	-	8%	12%	26%	24%	28%
7.3. Auditoría	4%	14%	20%	26%	26%	36%
<b>8. Evaluación</b>					<b>22%</b>	<b>13% <sup>(1)</sup></b>
8.1. Cantidad					30%	
8.2. Objetivo					24%	
8.3. Resultados					28%	
8.4. Metodologías					6%	

(1) La disminución del porcentaje de cumplimiento en estas áreas responde a un cambio en la formulación del indicador como se explica en el apartado del análisis.

Tabla 2. Evolución del porcentaje de transparencia de las fundaciones familiares españolas 2010-2014.

CRITERIOS	2010	2011	2012	2013	2014
<b>1. Información de contacto</b>	<b>72%</b>	<b>84%</b>	<b>84%</b>	<b>90%</b>	<b>92%</b>
<b>2. Publicación de la misión</b>	<b>44%</b>	<b>68%</b>	<b>72%</b>	<b>12%</b>	<b>34%<sup>(1)</sup></b>
<b>3. Programas y actividades</b>	<b>74%</b>	<b>84%</b>	<b>88%</b>	<b>94%</b>	<b>94%</b>
3.1. Actividades	80%	84%	88%	96%	96%
3.3. Beneficiarios	68%	84%	88%	92%	92%
<b>4. Directivos</b>	<b>34%</b>	<b>44%</b>	<b>44%</b>	<b>52%</b>	<b>50%</b>
4.1. Director ejecutivo	44%	52%	52%	60%	58%
4.2. Directivos funcionales	24%	36%	36%	44%	42%
<b>5. Patronato</b>	<b>43%</b>	<b>51%</b>	<b>50%</b>	<b>56%</b>	<b>60%</b>
5.1. Identificación	64%	76%	72%	76%	77%
5.2. Perfil	4%	8%	4%	20%	27%
5.3. Cargos	60%	68%	72%	72%	77%
<b>6. Gobierno</b>		<b>2%</b>	<b>6%</b>	<b>12%</b>	<b>15%<sup>(1)</sup></b>
6.1. Estatutos		4%	12%	20%	30%
6.2. Código de Buen Gobierno		0%	0%	4%	11%
6.3. Política Inversiones					4%
<b>7 Información económica</b>	<b>4%</b>	<b>15%</b>	<b>21%</b>	<b>23%</b>	<b>23%</b>
7.1. Estados Financieros	16%	24%	32%	32%	34%
7.2. Memoria Anual	-	4%	8%	12%	15%
7.3. Auditoría	-	16%	24%	24%	19%
<b>8. Evaluación</b>				<b>8%</b>	<b>6%<sup>(1)</sup></b>
8.1. Cantidad				20%	
8.2. Objetivo				4%	
8.3. Resultados				8%	
8.4. Metodologías				0%	

(1) La disminución del porcentaje de cumplimiento en estas áreas responde a un cambio en la formulación del indicador como se explica en el apartado del análisis.

Estos mayores grados de exigencia propuestos cada año en dichos Informes han obtenido siempre una réplica positiva por parte de las organizaciones, lo cual no deja de ser llamativo al tratarse de estándares de cumplimiento voluntarios. La respuesta y el comportamiento de las fundaciones han revelado los extraordinarios resultados que pueden alcanzarse cuando se desarrolla un ecosistema de aprendizaje y mejora continua. Ninguna de las fundaciones está obligada a cumplir



los estándares o criterios de transparencia exigidos, si lo hacen es porque entienden que ese cumplimiento les reporta algún beneficio. Si bien la explicación de este comportamiento, que ya ha atraído la atención de algunos expertos (Rey, M. y otros, 2012), requiere de un estudio más profundo.

En nuestra opinión los principales ingredientes que explican la consolidación de este “ecosistema de aprendizaje y mejora continua” han sido los siguientes:

❖ LA TRANSPARENCIA NECESITA DE UNA INSTITUCIÓN INDEPENDIENTE.

Una de las principales características de las fundaciones corporativas y familiares es que los recursos que manejan proceden o bien de la empresa o bien de la persona fundadora y, por tanto, no están sometidas a la exigencia de rendición de cuentas de las fundaciones que reciben dinero de donantes particulares. Sí, además, no existe ninguna ley que exija a estas fundaciones hacer pública determinada información, como así ocurre en nuestro país, pues la Ley de Transparencia sólo se aplica a las fundaciones que reciben subvenciones públicas y las fundaciones empresariales y familiares no se encuentran en este supuesto, entonces la única alternativa para impulsar la mejora y rendición de cuentas a la sociedad es optar por la autorregulación del propio sector o contar con una organización independiente que impulse ese objetivo y actúe de árbitro (*third-party driver*). La experiencia enseña que los procesos de autorregulación suelen surgir cuando las organizaciones se sienten amenazadas por otras organizaciones similares. Así, por ejemplo, en muchos países de Latinoamérica se han constituido asociaciones de fundaciones empresariales y familiares (AFE en Colombia, GIFE en Brasil, GDFE en Argentina) como una estrategia para defender su reputación frente a los escándalos que, periódicamente, salpican al sector o para distanciarse de las ONG vinculadas con partidos políticos. Esta estrategia cumple la función de proporcionar un escudo contra esas situaciones, pero no genera incentivos para la mejora continua ya que una vez fijados los estándares es muy difícil que se progrese en los mismos, pues las organizaciones no cuentan con los incentivos para hacerlo. Una organización independiente focalizada en impulsar la transparencia no está mediatizada por estas limitaciones y condicionantes y es un buen impulsor de dichas prácticas.

❖ LA TRANSPARENCIA NECESITA DE LOS MEDIOS DE COMUNICACIÓN.

Aunque los informes de transparencia se distribuyen *online* y por escrito a través de la revista *Compromiso Empresarial*, somos muy conscientes de que sin la ayuda de los medios de comunicación los resultados no serían los mismos. La cobertura que algunos medios (como *Expansión*, *El Confidencial* o *Antena 3*) ofrecen sobre los resultados de estos informes ha sido trascendental para reforzar el impacto y promover el cambio, pues las fundaciones son muy sensibles a todo lo que pueda afectar a su reputación.

❖ LA TRANSPARENCIA NECESITA DE INCENTIVOS PARA LA EMULACIÓN.

Las organizaciones están habituadas a competir y responder a los incentivos para tratar de emular a sus pares. El *ranking* de transparencia que publica la Fundación anualmente sobre transparencia de fundaciones ha tenido el efecto de generar esa sana competencia entre las fundaciones y actuar de incentivo para progresar y situarse en los primeros puestos. El establecimiento de tres categorías en el ranking (transparentes, translúcidas y opacas) también ha ayudado para promover esa mejora, pues ninguna organización quiere aparecer clasificada en la categoría de opaca. Igualmente importante ha sido, en el caso de las fundaciones empresariales, elaborar una categoría con los líderes por sector de actividad, al igual que suelen hacer los principales índices de sostenibilidad.

❖ LA TRANSPARENCIA ES IMPULSADA POR UNAS CUANTAS ORGANIZACIONES LÍDERES.

Uno de los principales efectos que produce la existencia del ranking y la selección de líderes del sector, es que, una vez que las organizaciones se sitúan en las primeras posiciones, hacen esfuerzos constantes por mantenerse en los mismos. No debe ser motivo de preocupación que algunas fundaciones no respondan con igual entusiasmo a las demandas de transparencia mientras haya un grupo entre ellas que apueste por la mejora constante. Las organizaciones que innovan y van dos pasos por delante son las que tiran para arriba del resto del sector.

❖ LA TRANSPARENCIA ES UN PROCESO DE APRENDIZAJE GRADUAL.

La transparencia es un proceso gradual de aprendizaje porque los estándares e

indicadores de transparencia se introducen de manera progresiva cada año. Así ha ocurrido con las áreas de resultados, la exigencia de publicar un código de buen gobierno, la reformulación de la misión o los nuevos indicadores relativos al plan de actuación y la política de inversiones. Todas estas demandas de información no se incluyeron en el primer informe de transparencia, sino en los sucesivos cuando la Fundación Compromiso y Transparencia ha considerado que el sector estaba lo suficientemente maduro para digerirlas e incorporarlas.

❖ LA TRANSPARENCIA ES UN PROCESO DE APRENDIZAJE QUE NO TERMINA NUNCA.

Ser transparente no consiste exclusivamente en rendir cuenta de una lista tasada de contenidos, aunque el camino deba comenzar por ahí. Cada vez es más evidente que no se trata de colgar información, sino de hacerla más visible y, sobre todo, más comprensible para los demás. Las peticiones de los grupos de interés son diversas y varían con el tiempo de ahí que el factor crítico en la transparencia sea el diálogo permanente con los grupos de interés. Sin innovación no se puede hablar de verdadero compromiso. La transparencia no es una disciplina cerrada, sino constantemente abierta a nuevos desafíos. Son, precisamente, las organizaciones que van por delante, identificando nuevos retos y planteando nuevas cuestiones las que demuestran un compromiso real con la transparencia y van mostrando el camino a las demás.

Esta evolución positiva de la transparencia en la rendición de cuentas a la Sociedad y en definitiva a sus grupos de interés, subraya el interés creciente que las propias entidades van mostrando en facilitar el conocimiento de sus actividades y el logro de su Misión. Y por ende la importancia que la gestión y control de su desempeño va adquiriendo aunque en este último aspecto hay un considerable retraso.

### 7.3. PROPUESTA DE MODELO DE PLAN DE ACTUACIÓN ADAPTADO A LOS OBJETIVOS DE EVALUACIÓN DEL DESEMPEÑO.

Basado en la experiencia en la valoración de alternativas de inversión con el uso de numerosos modelos de selección y valoración de inversiones, he avanzado un modelo que considera las distintas actividades de las Fundaciones desde la perspectiva individual, medida a través de indicadores o ratios, para a continuación integrarlas en un cuadro que permita mediante una calificación de esos resultados individuales (ver Scoring) obtener una valoración conjunta de esas actividades y nos permita una evaluación ordenada de la Performance. El modelo admite la incorporación tanto de programas, actividades y servicios que sean susceptibles de valoración. El modelo integra valoraciones previamente realizadas sobre cualquier ámbito de la actividad y permite su integración ordenada y programada según interés del valorador. Dicha versatilidad permite la fácil aplicación a estados como el plan de actuación.

El modelo es un modelo de indexación que se basa en rankings relativos (Scoring), es una sencilla y flexible alternativa en la construcción de modelos que permite una combinación de variables para ordenar de forma sistemática la valoración de los distintos servicios y al mismo tiempo presenta los beneficios de una visión múltiple.

El modelo se basa en el uso de información histórica y pública. Utiliza calificaciones relativas sobre información ya valorada, y por tanto facilita la actualización continuada y es capaz de una muy amplia diversificación.

Una importante ventaja del modelo es su efecto comparativo. Se puede utilizar como una herramienta de comparación entre distintas entidades: Imaginemos una comparación entre varias Fundaciones en base al estudio de distintos indicadores que el analista o regulador considere relevantes.

Y a nivel individual, como el estudio de distintos Indicadores valorados desde diferentes programas de actuación (Asistencia, Caridad, Educación y Cultura) lo que facilita una visión de conjunto de la actividad global de la Fundación en estudio.

La construcción y organización del modelo es un proceso sencillo y directo. En primer lugar se determinan los indicadores a valorar: eficiencia, eficacia, equilibrio, economía, calidad, resultados, Impactos, etc...Podemos aplicar tantos como consideremos y usar indicadores primarios, secundarios o complejos.

Segundo, se eligen aquellas actividades, procesos o programas a evaluar. Por extensión es de aplicación a cualquiera de las líneas del plan de actuación.

Estas distintas fases se ordenan desde el 1 a “n” en el orden deseado y a modo de ejemplo en el cuadro siguiente los resultados, la integración vertical y horizontal de los resultados nos conduce a una calificación ordenada y valorada de las actividades y programas o lo que se considere.

<i>Programas</i>	Indicadores					Ranking
	Eficacia	Eficiencia	Equilibrio	Impacto	TOTAL	
<i>Asistencia</i>	1	2	3	1	7	4
<i>Caridad</i>	2	4	1	3	10	2
<i>Educación</i>	3	1	2	2	8	3
<i>Cultura</i>	4	3	4	4	15	1

El score –calificación- de cada uno de los indicadores o medidores utilizados se suma a nivel de cada actividad o departamento para lograr un total acumulado. La calificación de ese TOTAL en términos de Ranking nos facilitará la evaluación en el desempeño de las distintas actividades o programas, el mejor calificado representará así el programa o actividad de mejor actuación o desempeño, en definitiva nos permitirá apreciar el comportamiento y valoración de la actividad desempeñada por cada una de las áreas o departamentos implicados.

En definitiva, la valoración individual de la Performance de cada una de las partes implicadas nos determinará por integración la valoración de la Performance global de la Fundación a estudio.

## **CONCLUSIONES.**

En el estudio de las entidades no lucrativas realizado a lo largo de los últimos cinco años, he ido perfilando el conocimiento de las mismas y en particular de las Fundaciones y de una posición de partida de curiosidad positiva motivada por el interés suscitado por la proliferación y popularización de estas entidades he llegado a una posición de franco compromiso y defensa a ultranza de la capacidad que estas entidades tienen en una Sociedad cada vez más implicada con los beneficios sociales.

Las Fundaciones son el mejor de los instrumentos para canalizar la iniciativa privada y pública en defensa de aquellas actividades que tanto el sector público como las entidades lucrativas no alcanzan a cubrir.

Son entidades ordenadas jurídicamente, reguladas oficialmente por un ordenamiento normativo suficiente y dirigidas por una estructura reconocida reglamentariamente.

Sin embargo, esa importancia creciente que han ido adquiriendo en la Economía no se ha visto reflejada de forma recíproca en la actitud de estas mismas entidades con la Sociedad y en particular con sus beneficiarios o stakeholder. En su descargo, creo que hay que decir que es algo normal dentro de un proceso evolutivo que por su fuerte crecimiento desborda las previsiones de las entidades sujetas. Es por ello que en estos momentos las Fundaciones se encuentran en un momento crucial para la definición de su rol en la Sociedad.

En estos momentos gozan de una normativa suficiente de un marco jurídico estable y de una imagen saludable pero su continuidad y compromiso con la Sociedad pasa por una nueva forma hacer las cosas y desde luego de transmitir ese quehacer. La solución es clara, rotunda y no tiene alternativa, las Fundaciones tienen que profesionalizarse.

El principal defecto del que adolecen es que amparadas en ese concepto de “no lucratividad” -mal entendido en mi opinión- la gestión de las mismas se ha

desarrollado por los propios promotores, familiares y amigos allegados a la causa de las mismas y apoyados por un voluntariado generoso y poco reivindicativo.

Otro defecto también generalizado y amparado en su singularidad en la captación de recursos –donaciones, subvenciones, cuotas, etc...- dirigidos a campañas y/o actividades públicamente conocidos, difundidos y que incluso definen a las propias entidades es que estas mismas entidades no se sienten obligadas a dar cuenta de sus actividades en la justificación de que se dedican sin lugar a dudas a aquello que pregonan. Esa falta de compromiso con la Sociedad a dar cuenta de su día/día es la principal razón de este trabajo.

Del estudio desarrollado debemos concluir carencias, necesidades y soluciones. Entre las principales carencias descubiertas destacamos la baja profesionalidad de la dirección, entendiendo por profesionalidad la no especialización de los mandos ejecutivos y directivos en la gestión de entidades no lucrativas. Otra carencia importante que hemos descubierto en este estudio es la falta de “método” en la dirección y gestión de las entidades.

Ambas carencias se ven evidenciadas en el estudio de los estados contables, tanto en la elaboración como en la publicación de las cuentas anuales y la memoria se comprueba una falta de información considerable sobre el desempeño de sus actividades. Son las cuentas anuales y la memoria el instrumento más “cómodo” para transmitir el desempeño de estas entidades pero unos reguladores poco exigentes a este respecto y la falta de hábito o compromiso por parte de las entidades no hacen de dichos documentos una fuente de información clara y suficiente para saber qué hacen y cómo realizan su Misión y qué resultados y beneficios aportan a la Sociedad.

Las necesidades entre otras en consecuencia pasan por un mayor control de los reguladores bien amparados por un régimen jurídico más exigente, concreto o diferente y por un mayor compromiso por parte de las propias Fundaciones, tanto a nivel individual como gremial, con una mayor transparencia.

Para ello hace falta sin duda alguna la promoción de un órgano regulador único en España frente a los múltiples Protectorados existentes que ejercen con desigual celo el control y supervisión de las entidades registradas y la publicación de sus cuentas. También sería necesario un marco integrador de la forma de elaborar y publicar los informes anuales de forma que fueran asequibles y útiles para los interesados. Esto podría resolverse con un código de buenas prácticas o de buen gobierno aceptado por la totalidad del sector.

Las soluciones para una mejor gestión de las entidades, para una mayor transparencia de las mismas con su desempeño y una mejor imagen en la Sociedad pasa por una diferente manera de ejecutar, contabilizar y comunicar su quehacer.

En este trabajo hemos propuesto una diferente utilización de la contabilidad habilitada para estas organizaciones, hemos propuesto un uso intensivo del plan de actuación como herramienta presupuestaria que por ende exigirá un previo trabajo de planificación y programación de las actividades más profesional y exigente y también proponemos una orientación del mismo –plan de actuación- a la facilitación de resultados mediante la aplicación de ratios o indicadores sobre los agregados que por normativa debe reportar. Consideramos que con semejante trabajo la transparencia y evaluación en el desempeño de las fundaciones avanzaría de forma considerable.

Quería concluir con la reflexión que de forma limitada hemos planteado en este trabajo y es la aplicación de la teoría general de Sistemas al ámbito fundacional. El enfoque de Sistemas puede asegurar por sí mismo y con mucha más certeza que otro modelo de Planificación el logro del objetivo o resultado que se propone. Creo que las fundaciones, con su estructura y su relación con la Sociedad reúnen suficientes condiciones para ser analizadas y evolucionadas desde esa perspectiva que proveerá valiosas soluciones a las numerosas fundaciones que por tamaño y volumen de negocio no pueden afrontar procesos de gestión complejos, caros y elaborados.



## **BIBLIOGRAFIA**

Abad, Francisco. (2011). El impulso del buen gobierno en las fundaciones. Cuadernos de la AEF, nº 23. Septiembre 2011.

Abraham, Anne. (2006). Financial Management in the Nonprofit sector: A mission-based approach to ratio analysis in membership organizations. University of Wollongong, Australia.

AECA (1995). Serie Principios de contabilidad de gestión. Doc. 04. El proceso presupuestario en la empresa.

AECA (2000). Serie Principios de contabilidad de gestión. Doc. 16. Indicadores de Gestión para las Entidades Públicas.

AECA (2001). Serie Principios de contabilidad de gestión. Doc. 24. La contabilidad de gestión en las entidades sin fines de lucro.

AECA (2003). Serie Principios de contabilidad de gestión. Doc. 27. Contabilidad de gestión para la toma de decisiones.

AECA (2003): Serie Principios contables. Doc. 23. Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos.

AECA (2008). Serie Entidades sin fines lucrativos. Doc. 1. Marco conceptual de la información financiera para entidades sin fines lucrativos.

AECA (2010). Serie Entidades sin fines lucrativos. Doc. 2. Los estados contables de las entidades sin fines lucrativos.

Aliaga Bernal, Jorge. (2009). La información financiera de las entidades sin ánimo de lucro. Una aproximación internacional a su marco conceptual. Contaduría Universidad de Antioquía, 55, 149-164.

Altman, E. (1968). Financial ratios, discriminant analysis and the prediction of corporate bankruptcy. *Journal of Finance*, vol. 23, núm. 7.

Altman, E. (2002). *Revisiting Credit Scoring Models in a Basel II Environment, Credit Risk, Credit Rating: Methodologies, Rationale and Default Risk*. Risk Books. London.

Álvarez Pérez, Mónica; Rodríguez Prieto, Beatriz; Pablos Rodríguez, Jose Luis. (2001). The Role of the Budgeting Process in the New Regulations for Non-Profit Organizations in Spain; *International Journal of Management*.

Amado Guirado, Jordi. (2007). *Gestión Fiscal de Patrimonios*. CISS, grupo Wolters Kluwer.

Amat, Oriol; Pujadas, Pere; Lloret, Pilar. (2012). *Análisis de Operaciones de Crédito*. Profit Editorial.

Andrade Calvo, Jose M.; Ruiz Lamas, Fernando; Garcia Arthus, Emilia. (2012). El nuevo marco contable de las entidades sin fines lucrativos. *Contabilidad sectorial*. Núm. 240, febrero. Partida Doble.

Andrés Alonso, Pablo de; Martín Cruz, Natalia; Romero Merino, Elena. (2004). *El gobierno de las sin gobierno*. Universidad Business Review.

Anheier, Helmut; Salole, Gerry; Tayart de Borms, Luc. (2011). Las Fundaciones europeas a debate. *Cuadernos de la AEF*, nº 23. Septiembre.

Anthony, Robert; Young, David. (1998). *Management in nonprofit organizations*. Irwin, Illinois.

Anthony, Robert. (1998). *El Control de Gestión: Marco, Entorno y Proceso*. Harvard Business School. Ed. Deusto. Barcelona.

Argenti, J. (1983). Predicting company failure. Institute of Chartered Accountants. London.

Armijo, Marianela (2005). Control de gestión y evaluación de resultados: Construcción de indicadores de Gestión. ILPES-CEPAL.

Arnau Paradis, Andrés.(2000). Normalización contable en el ámbito de las entidades sin finalidad lucrativa. Jornadas de Contabilidad Financiera.

Arnau Paradis, Andrés.(2002). La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa: especial referencia a las Fundaciones. Tesis Doctoral. Universidad Jaume I (Castellón).

Ashford, K. (1989). Management Accounting Practices in Non-Profit Organisations. Management Accounting-London, vol 67, diciembre: 36-37.

Asociación Española de Fundraising (2013). Rendición de cuentas a los donantes institucionales.

Audit Commission (2000).Management Paper: On Target the Practice of Performance Indicators.[www.audit-commission.gov.uk](http://www.audit-commission.gov.uk).

Barato Risoto L. (1995): Las cuentas anuales. La rendición de cuentas. En Las fundaciones, su régimen jurídico fiscal y contable. Fundación Futuro. Madrid.

Barragato, Charles A. (2002). The impact of accounting regulation on Nonprofit revenue recognition. The City University of New York.

Bird, P.; Morgan-Jones, P. (1981), Financial Reporting by Charities, The Institute of Chartered Accounts of England and Wales, London.

Blickendorfer, Richard; Janey, Jane.(1988). Measuring Performance: Nonprofit Organization Performance Meet. Nonprofit World; Marzo-Abril. Pags. 18-22.

BOLETÍN OFICIAL DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (BOICAC) (1995): Borrador de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin finalidad lucrativa y las normas de reinformación presupuestaria de estas entidades. Número 22, págs. 45-206.

BOLETÍN OFICIAL DEL INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (BOICAC) (1998). "Libro blanco de la Contabilidad". Número 34, página 58, anexo I, punto II.15.

Bonnefoy, Juan Cristóbal; Armijo, Marianela (2005). Indicadores de desempeño en el sector público. Instituto Latinoamericano y del Caribe de planificación Económica y Social.

Bourgeois, Kelly. (2003). Nonprofit Financial Statements. University of Oregon.

Bourguignon, A., Malleret, V., Norreklit, H. (2004). The American balanced scorecard versus the French tableau de bord: the ideological dimension, Management Accounting Research, Vol, 15 No.2, pp. 107-34.

Breul, Jonathan D. (2009). Addressing the Performance Challenge. The Public Manager.

Brock, Andrea; Buteau, Ellie; Gopal, Ramya. (2013). Foundation Transparency, What nonprofits want. The Center for Effective Philanthropy.

Brown, Ken. (1998). Management Accounting; How colleges can profit through depreciation. January; 79,7; pg 18-21.

Brown, William A. (2005). Exploring the association between board and organizational performance in nonprofit organizations. Nonprofit Management & Leadership.

Brusca, Ignacio; Martí, C. (2006). La información financiera de las Entidades no Lucrativas. Una perspectiva Internacional. Departamento de Contabilidad y Finanzas. Universidad de Zaragoza.

Canales, James E; Rafter, Kevin. (2012). Assessing one's own performance. Stanford Social Innovation Review.

Card, D. (2007). Stockholders and stakeholders: The battle for control of the corporation. Cato Journal, 27. Center for High Impact Philanthropy<sup>39</sup> (2007).

CEPAL. (1991). Comisión Económica para América Latina. Manuales, n° 45.

Charity Commission (2005), Accounting and Reporting by Charities: Statement of Recommended Practice, Charity Commission, London.

Charnes, A.; Cooper, W.; Rhodes, E. (1978). Measuring the efficiency of decision making units. Management Science, EJOR 2: 429-444.

Charnes, A.; Cooper, W.; Rhodes, E. (1981). Evaluating Program and Managerial Efficiency: An application of Data Analysis to Program Follow Through. Management Science 27 (6): 668-697.

Chetkovich, C.; Frumkin, P. (2003). Balancing margin and mission nonprofit competition in charitable versus fee-based programs. Administration and Society, Vol. 35 No. 5, pp 564-96.

Clark, Stanley J.; Jordan, Charles E.; (1997). SFAS 124: Accounting for investments by not-for-profit entities. The National Public Accountant. Jan/Feb; 42, 1.

Cordobés Madueño, Magdalena; Ripoll Feliu, Vicente; Soldevilla I Garcia, Pilar. (2005). Control de Gestión en entidades no lucrativas: el caso de los colegios de economistas de España. Observatorio iberoamericano.

---

<sup>39</sup> [www.impact.upenn.edu](http://www.impact.upenn.edu)

Connolly, C. and Hyndman, N. (2000). Charity accounting: an empirical analysis of the impact of recent changes. *British Accounting Review*, Vol. 32 No. 1, pp. 77-100.

Connolly, T., Conlon, E., and Deutsch, S.(1980). Organizational Effectiveness: A Multiple-Constituency Approach. *Academy of Management Review*, 5, 211-217.

Consejo General del Colegio de Economistas (2012). Reflexiones y propuestas sobre la información financiera de las fundaciones en España. Enero.

Corona Romero, E.; Lescure Ceñal, P.; Talavera Sanguino, J.; Villanueva Liñan, S. (1995). Fundaciones, análisis práctico de la Ley 30/1994 y compendio legislativo concordado. Editorial CISS, S.A. Valencia.

Corning, Peter (2001). Fulfilling von Bertalanffy's Vision: The Synergism Hypothesis as a General Theory of Biological and Social Systems.

Cortijo Gallego, Virginia; Yezegel, Ari; (2008). Contagion effect of the Sarbanes-Oxley Act: Evidence from Spain. *International Journal of Disclosure and Governance*. London. Vol. 5, Iss.2; pg 140, 13 pgs.

Crowdson, John.(1998). For America's nonprofit sector, the watchdog seldom barks. Response: Check on creative accounting. *Nieman Reports*. Cambridge: Spring. Vol. 52, Iss.1; pg.60, 2 pgs.

Cunningan, Katie; Ricks, Marc.(2004). Why Measure. *Stanford Social Innovation Review*; Summer; 2, 1. Pags. 44-51.

Dennis, Derarca. (2008). Accounting for Impairments, A practical guide. *Accountancy Ireland*, Dec.; 40.

Dial, Randie; Totagamuwa, Sahan.(2009). Determining Goodwill Write-Off. *Valuation Strategies*. 12, 3, pág. 34.

Drucker, Peter F. (1990). Qué se puede aprender de las organizaciones no lucrativas. Harvard-Deusto Business Review, primer trimestre. 19-26.

Drucker, Peter F. (2015). The Five Most Important Questions You will Ever Ask about Your Nonprofit Organization.

Dumont, Jérôme.(2009). Le plan comptable associative mérite-t-il l'acharnement thérapeutique? Revue Française de Comptabilité; Apr., 420, pg. 36.

Edwards, John; Gennes, Bryan Lee. (1993). Amortization of intangible assets: a case by case basis. Management Accounting; Aug.; 75, 2; pg 16.

Epstein, Marc J.; Buhovac, Adriana Rejc. (2009). Performance Measurement of NfP Organizations. The Society of Management Accounts of Canada and the American Institute of Certified Public Accountants.

Epstein, Marc J.; Buhovac, Adriana Rejc. (2009). Improving Performance Measurement: Not for profit organizations. CMA Management; Nov.; 83, 7; pg. 16.

Epstein; Marc J., Warren Mc. Farlan; F. (2011). Measuring the efficiency and effectiveness of a Nonprofit's Performance. Strategic Finance.

Esteban Salvador, Luisa. (2001). La rendición de cuentas en las entidades sin fines lucrativos. Partida Doble, nº 127, págs.. 46-56.

Forbes, D.P. (1998). Measuring the Unmeasurable: Empirical Studies of Nonprofit Organization Effectiveness from 1977 to 1997. Nonprofit and Voluntary sector quarterly. 27 (2), 183-202.

Freeman, R. E. y McVea, J. (2001). A Stakeholder Approach to Strategic Management. Darden Business School Working Paper.

Fuentes Perdomo, Juana. (2007). Las Organizaciones no lucrativas: necesidades de los usuarios de la información financiera. Revista Española del Tercer Sector. Núm. 6, págs. 91-118. Mayo-Agosto.

Foundation W. K. Kellogg. Manual de Evaluación.

Fundación Luis Vives. (2010). Anuario del Tercer Sector de Acción Social.

Galer, Donna; Holliday, Ardis. (1998). Achieving Quality in Nonprofits. Nonprofit World. May/Jun; 6, 3; pg. 22.

Galindo, Miguel A.; Rubio Guerrero, Juan J.; Sosvilla Rivero, Simón. (2012). El sector Fundacional en España: Atributos fundamentales (2008-2009). Asociación Española de Fundaciones (AEF).

Garcia Castellví, Antonio. (2006). La contabilidad de las fundaciones y asociaciones. Gestión 2000. Barcelona.

García Echevarria, Santiago (1994). Introducción a la Economía de la Empresa. Diaz de Santos.

Garcia de Viedma Lapetra, Bosco; Gasalla Montesinos, Fernando (2006). Tramitación de Subvenciones Públicas. AEF.

Garcia Lorenzo, Ricardo; Velar Martín, Luis A.; Cañadas Sánchez, Angel. (2009). Análisis de los estados contables en el nuevo PGC 2008. Editorial Esic.

Garcia Valderrama, Teresa (1993). Medidas de eficacia y eficiencia en organizaciones sin ánimo de lucro: importancia de los indicadores. Actualidad Financiera, Nº 11/15. Marzo.

Garcia Valderrama, Teresa ; Calzado Cejas, Yolanda. (1994). El control legal de asignación de recursos en las entidades sin fines lucrativos: la contabilidad de



fondos. Actualidad Financiera, N° 2/2, págs. 571-583.

Gautreau, A. And Kleiner, B.H. (2001). Recent trends in performance measurement systems: the balanced scorecard approach. Management Research News, Vol. 24 n°s.3/4.

Golensky, Martha. Food for thought. (2011). Nonprofit World. Volume 29. N°.1. January-February. Society for Nonprofit Organizations. Michigan.

Gomez Dacal, Gonzalo (1981). La Teoría General de Sistemas aplicada al análisis del centro escolar. Revista de Educación, n° 266.

Gomez Dacal, Gonzalo (2010). K Sigma. Control de procesos para mejorar la calidad de la enseñanza. Wolters Kluwer.

Gomez Vieites, Alvaro; Suarez Rey, Carlos (2010). Sistemas de información para la Gestión de Fundaciones. AEF.

González Quintana, María José.(2003). El modelo de información contable en las entidades sin ánimo de lucro: una propuesta de mejora para las asociaciones. Tesis Doctoral. Universidad de Málaga.

González Quintana, María José. La Cuenta de Resultados de las entidades no lucrativas (ENL)(2006). Propuestas de mejora. Partida Doble. N°. 176. Abril. Pags. 54-69.

González Quintana, María José. Los indicadores de gestión y el cuadro de mando en las entidades no lucrativas. (2008). CIRIEC-España. Revista de Economía Pública, Social y Cooperativa. N° 63. Diciembre, pp.227-252.

González Sánchez, Mariano; Rúa Alonso de Corrales, Enrique.(2007). Análisis de la eficiencia en la gestión de las fundaciones: una propuesta metodológica. CIRIEC-España, revista de economía pública, social y cooperativa, n° 57, abril, pp. 117-149.

Government Accountability Office (2004): Results Oriented Government. GAO

04-38. March.

Guberman, Sheila.(2004). Reflections on Ludwig von Bertalanfy's General System Theory: Foundations, Development, Applications. Los Altos, CA, USA.

Gundogar, Emin; Aydin, Aysegul; Sunter, H. Selva; Ariei, Sena. (2010). An ERP application in a non-profit organization: Turkish Red Crescent Society. International Journal of Management & Information Systems. Fourth Quarter. Volume 14, Number 5.

Gutiérrez Viguera, Manuel. (2012). Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos y sus implicaciones fiscales. CISS, Wolters Kluwer.

Gutierrez, Begoña. Criterios de dirección financiera de entidades no lucrativas (2001). 5campus.org.

Hatry, Harry P. (2006). Performance Measurement. The Urban Institute Press.

Henderson, Dale A; Chase, Bruce; Woodson, Benjamin (2002). Performance Measures for NPOs, Journal of Accountancy; Enero; 193, 1. Pags. 63-68.

Henderson, M. (2002). "A charitable distrust", Sunday Star Times, 22 September.

Hernánomez Barahona, Juan; Martín Pérez, Victor; Martín Cruz, Natalia. (2006). Implicaciones de la organización interna sobre la eficiencia. La aplicación de la teoría de la agencia y la metodología DEA a las ONGD españolas.

Herranz Bascones, R. (2005). Las organizaciones no gubernamentales. Un modelo integral de gestión y control, Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas, Madrid.

Herzlinger, Regina E.; Sherman, H.D. (1980). Advantages of fund accounting in nonprofits. Harvard Business Review. Vol. 58. Nº 3, pp. 94-105.

Herzlinger, Regina E.; Sherman, H.D. (1981). Ventajas de una contabilidad rigurosa para las entidades no lucrativas. Harvard Business Review.

Herzlinger, Regina E.; Nitterhouse, Denise. (1994). Financial Accounting and Managerial Control for Nonprofit Organizations. South-Western Publishing Co.

Herzlinger, R.E. (1996). Can Public Trust in Nonprofits and Government Be Restored? Harvard Business review, Mar.-Apr., pp.97-107.

Heuer, Christian; Travers, Mary Ann K.(2011). Valuing Goodwill not-for-profits prepare for annual impairment testing.; Healthcare Financial Management, Febrero, 65,2, pág.38-43.

Hillman, A.; Keim, G. (2001). Shareholder value, stakeholder management, and social issues: what's the bottom line? Strategic Management Journal, 22(2), 125-139.

Hines, A.; Jones, M.J. (1992). The impact of SORP2 on the UK charitable sector: an empirical study. Financial Accountability & Management. Vol. 8 No.1, pp. 49-67.

Hintze, Jorge (1999). Control y Evaluación de Gestión y Resultados. Documentos TOP sobre Gestión Pública. Buenos Aires. [www.top.org.ar](http://www.top.org.ar)

Hoefer, Richard (2000). Accountability in action?: Program evaluation in Nonprofit Human Services Agencies.

Holman, Andrew C.; Ihrke, Douglas M.; Grasse, Nathan J. (2004).The analysis of key financial ratios in nonprofit management. University of Wisconsin-Milwaukee.

Hooper, Keith; Sinclair, Rowena; Hui, Doris. (2008) Financial Reporting by New Zealand charities: finding a way forward. Managerial Auditing Journal. Bradford. Vol.23, Iss. 1. Pág. 68-83.

Hyndman, N. (1990). Charity accounting – an empirical study of the information needs of contributors to UK fund raising charities. *Financial Accountability & Management*, Vol. 6 No. 4, pp. 295-307.

ILPES (Instituto Latinoamericano de Planificación Económica y Social) (2003). Los Indicadores de Evaluación del desempeño: Una herramienta para la gestión por resultados en América Latina. Boletín nº13.

Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF) (2014).

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (1995): Borrador de normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades, BOICAC nº 22, Agosto. Págs. 45-206.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (1997): Nota sobre los cambios introducidos al proyecto del Real Decreto por el que se aprueban las normas de adaptación del PGC a las ESFL y las normas de información presupuestaria. Noviembre.

INSTITUTO DE CONTABILIDAD Y AUDITORÍA DE CUENTAS (ICAC) (2002): Informe sobre la situación actual de la contabilidad en España y líneas básicas para abordar su reforma (Libro blanco para la reforma de la contabilidad en España).

Irvine Foundation. Assessing one's Own Performance.

Jegers, Marc (2010). The effect of board manager agency conflicts on non-profit organizations earnings and cost allocation manipulations. *Accounting and Business Research*. Vol. 40. No. 5, pp 407-419.

Jensen, M. (2001). Value Maximization, Stakeholder Theory, and the Corporate Objective Function. *Journal of Applied Corporate Finance*, 14(3).8-21.

Jimenez, Juan C.; Viaña, Enrique; y otros. (2007). Las Fundaciones en España: Un estudio de su significación económica e impacto social. Fundación ONCE.

Johansen Bertoglio, Oscar (1982). Introducción a la teoría general de sistemas. Editorial Limusa.

Kanter, R.S., and Summers, D.V.(1987). Doing Well While Doing Good: Dilemmas of Performance Measurement in Nonprofit Organization and the Need for a Multiple-Constituency Approach. The Nonprofit Sector: A Research Handbook. New Haven, Conn.: Yale University Press.

Kaplan, Robert S. (2001). Strategic Performance Measurement and Management in Nonprofit Organizations. Nonprofit Management & Leadership, 11(3), Spring. Jossey-Bass. Pgs.353-370.

Kaplan, Robert S.; Norton, David P. (1996). El Cuadro de Mando Integral.

Kaplan, Robert; Norton, David. (1997). El cuadro de mando integral (Balanced Scorecard). Ediciones Gestión 2000. Barcelona (1996).

Kaplan, Robert; Norton, David. (1992). The Balanced Scorecard-Translating Strategy into Action. Harvard Business School Press.

Kaplan, Robert; Norton, Robert (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. American Accounting Association. Accounting Horizons. Vol. 15 No. 1, March. Pp. 87-104.

Keating, Elizabeth K. (2001). How to Assess Nonprofit Financial Performance. October.

Keyt, J.C. (2001). Beyond strategic control: applying the balanced scorecard to a religious organization. Journal of Nonprofit and public sector Marketing, Vol.8 No. 4, pp.91-102.

Kong, Eric. (2010). Analyzing BSC and IC's usefulness in nonprofit organizations. *Journal of Intellectual Capital*. Vol. 11. No. 3, pgs.284-304. Emerald Group Publishing Limited.

Kramer, Mark R.; Cooch, Sarah E. (2007). The power of strategic Mission Investing. *Stanford Social Innovation Review*.

Kristensen, Jens; Groszyk, Walter y Bühler, Bernd. (2002). Outcome-focused Management and Budgeting. *OECD Journal on Budgeting*, Vol. 1, nº 4, Paris.

Landry, Steven; Calton, Jerry; Renner, Celia. (2000). MAS for Nonprofit Clients: Integrating Strategic Planning with Financial Planning and Management Control. *Ohio CPA Journal*. Octubre-Diciembre; 59, 4. Pags. 20-25.

Larkin, Richard F.; DiTommaso, Marie. (2013). Not for Profit GAAP 2013. John Wiley & Sons, Inc.

Larriba, Alejandro. (2011). La cuenta de resultados en el Nuevo marco contable para las entidades sin fines de lucro. *Revista de la Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas (AECA)*, nº 95. Septiembre, pp. 56-59.

Lealtad, Fundación; (2009). Guía de la transparencia y las buenas prácticas de las ONG.

Liket, Kellie C.; Rey Garcia, Marta; Maas, Karen E. H. (2014). Why aren't evaluations working and what to do about it: A framework for negotiating meaningful evaluation in nonprofits. *American Journal of Evaluation*. 18 March.

Liner, Blaine; Dusenbury, Pat; Vinson, Elisa. (2000). State Approaches to Governing-for-Results and Accountability. The Urban Institute, Washington D.C.

Lingane, Alison; Olsen, Sara. 2004. Guidelines for Social Return on Investment. California Management Review, vol. 46, Issue 3, págs. 116-135.

Lipe, M.G.; Salterio, S. (2002). A note on the judgemental effects of the balanced scorecard's information organization. Accounting, Organization and Society, Vol.27 No.6, pp.531-40.

Lizcano, Jose Luis. (2006). Buen gobierno y responsabilidad social corporativa. Patida Doble, nº.182, pg. 21, 15 pgs.

Luna Cerdán, Jose Ramón. (2008). Gestión de la calidad de las Fundaciones. AEF.

Majeska, Kristin; Parra, Catalina. (2013). Program Related Investment: combinando inversion y filantropía. Compromiso Empresarial.

Maranville, S.J. (1999). Requisite variety of strategic management models: a cultural study of strategy actions in a deterministic environment. Nonprofit Management and Leadership, Vol.9 No. 3, pp. 277-91.

Marcuello Servos C. (2000). Las organizaciones no lucrativas. Revista Economistas nº 83, Enero. Colegio Economistas de Madrid. Págs. 36-44.

Martín Cavanna, Javier. (2010). La misión y el modelo de financiación. Fundación Compromiso y Transparencia. Guías sobre Gobierno VI.

Martín Cavanna, Javier; Rodríguez Díaz, Francisco J. (2015). Construir confianza 2014. Fundación Compromiso y Transparencia. Marzo.

Martín Perez, Victor; Martín Cruz, Natalia; Hernangómez Barahona, Juan. La valoración de los resultados de las entidades sin fines de lucro. AECA.

Martinez La Fuente, A. (1996). Fundaciones y Mecenazgo, Análisis Jurídico-Tributario de la Ley 30/1994, de 24 de noviembre. Aranzadi Editorial, Pamplona.

McCall, Sam.; Klay, William.(2009). Accountability has always been the cornerstone of accounting. The Journal of Government Financial Management, Fall; 58; 3. Pags. 52-55.

McDavid, James C.; Huse, Irene; Hawthorn, Laura R. L. (2013). Program Evaluation and Performance Measurement. Sage Publications, Inc.

McDavid, James C.; Hawthorn, Laura R. L. (2006). Evaluation Performance Measurement: An Introduction to Practice.

McLain, Bonnie. The complete picture. Not-for-profit. (2007). The Practical Accountant. Feb.,40.2.pg.12.

Medina-Borja, A.; Pasupathy, KS.; Triantis, K.(2007). Large-scale data envelopment analysis (DEA) implementation: a strategic performance management approach. Journal of the Operational Research Society. Nº. 58. Pags. 1084-1098.

Mendez Picazo, M<sup>a</sup>. Teresa; Rodríguez Paredes, Mercedes. (2007). Indicadores Financieros para el análisis de la información contable de las fundaciones. Partida Doble, nº 186. Marzo. Editorial Especial Directivos.

Millán Aguilar, Adolfo. Contabilidad de entidades no lucrativas. Partida Doble, núm. 239. Enero 2012.

Morales Guerrero, Ana; De Miguel Bilbao, Maria Cristina. (2009). Las cuentas anuales y el plan de actuación para las fundaciones tras la reforma contable. Estudios Financieros. Revista de contabilidad y tributación, nº 321, diciembre, pp. 181-208.

Morales Guerrero, Ana (2002). La realidad económica de las fundaciones: Información contable y gestión de las entidades no lucrativas. Universidad de Valladolid.



Moxham, Claire; Boaden, Ruth.(2007). The impact of performance measurement in the voluntary sector: Identification of contextual and processual factors. International Journal of Operations & Production Management. Vol. 27. Nº 8, pags. 826-845. Emerald Group.

Moxham, Claire. (2009). Performance measurement. Examining the applicability of the existing body of knowledge to nonprofit organisations. International Journal of Operations & Production Management. Vol. 29.nº 7.págs. 740-763. Emerald Group.

Muñiz, L. (2003). ¿Cómo implantar un Sistema de Control de Gestión en la práctica? Gestión 2000. Barcelona.

Murphy, John; Madueno, Emily.(2010). Square Pegs, Round Holes, easy targets: Valuing Special-Use Property in Eminent Domain. The Appraisal Journal; Summer; 78, 3; pg 262-269.

Narrillos Roux, Hugo. 2010. El SROI (social return on investment): un método para medir el impacto social de las inversiones. Análisis Financiero. 2º cuatrimestre, nº 113, págs.34-43.

National Center for Public Productivity.(1997). A Brief Guide for Performance Measurement in Local Government. Rutgers University Press, New Jersey.

Navarro Galera, Andrés; Ortiz Rodríguez, David; Alcaraz Quiles, Francisco J. (2010). Desafíos de la contabilidad pública ante las prácticas de responsabilidad social corporativa. Universidad de Granada.

Neely Andy; Adams, Chris; Kennerley, Mike. (2002). The Performance Prism: The Scorecard for measuring and managing business success. Pearson Education.

Newberry, S. (1992). Special Issues of Accounting for Charities in New Zealand. New Zealand Society of Accountants, Wellington.

Norreklit, H. (2003). The balanced scorecard: what is the score? A rhetorical analysis of the balanced scorecard. *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 28 No.6, pp.591-619.

OCDE (1997). Benchmarking, evaluation, and strategic management in the public sector. Best Practices Institute.

OCDE (1998). Best Practices Guidelines for Evaluation. Policy Brief No 5. Paris.

OCDE (1999 y 2004): Principios de Gobierno Corporativo.

OCDE/World Bank (2003), Survey on Budget Practices and Procedures.  
<http://ocde.dyndns.org>.

OCDE / Banco Mundial (2005). Survey on Budget Practices and Procedures.

Odiorne, G. S.( 1972). La dirección por objetivos. Labor.

Olivencia, Informe. (1998). Informe sobre el gobierno de las sociedades cotizadas.

Olve, N., Roy, J., Wetter, M. (2000). Implantando y gestionando. El cuadro de mando integral (performance drivers). Ediciones Gestión 2000. Barcelona.

Olve, N., Roy, J., Wetter, M. (2000). Guía para la Construcción de Indicadores de Gestión. París.

Oriol Amat; Pujadas, Pere; Lloret, Pilar.(2012). Análisis de Operaciones de Crédito. Profit Editorial.

Osborne, S.P. (1995). Performance management and accountability in complex public programmes.

Paramés Montenegro, Carlos. (2011). Revolución en las fundaciones francesas: los fondos de dotación. Cuadernos de la AEF, nº 23. Septiembre.

Parsons, Linda. (2003). Is Accounting information from nonprofit organizations useful to donors? A review of charitable giving and value-relevance. Journal of Accounting Literature. 22. 104-129.

Pérez López, Agustín (2009). Si no comunicas no existes. La comunicación en las Fundaciones. AEF.

Pérez López, Agustín (2006). Introducción a la captación de fondos. AEF.

Phillips, P.A. (2007). The balanced scorecard and strategic control: a hotel case study analysis. The Service Industries Journal. Vol. 27 No. 6, pp. 731-46.

Poister, Theodore H. (2003). Measuring Performance in Public and Nonprofit Organizations. John Wiley & Sons, Inc.

Poister, Theodore H. (2005). Procurement Executives Association: Guide to a Balanced Scorecard: Moving from Performance Measurement to Performance Management.

Porter, M. (1996). What is Strategy? Harvard Business review, Nov.-Dec., pp.61-78.

PWC, Fundación; Código de Buen Gobierno.

Quesada Blasco, Sol. (2012). Contribución del presupuesto pluridimensional a la dirección de la empresa: enriquecimiento económico-societario del presupuesto técnico-contable-financiero. Tesis doctoral. Universidad de Navarra.

Radio New Zealand.(2005). New Zealand Government Says It Has Paid What it Pledged to Help Tsunami, Radio New Zealand, Wellington.

Ramirez, Andres; Saraoghi, Hakan.(2011). An analytic approach to selecting a nonprofit for donation. Journal of Financial Planning. Jan.; 24,1. Pg.59.

Rey Garcia, Marta. (2010). Cómo evaluar los resultados de las organizaciones no lucrativas: de las buenas intenciones al impacto. Guías sobre Gobierno VII. Fundación Compromiso y Transparencia.

Rey Garcia, Marta; Puig-Raposo, Nuria.(2010). Understanding the organized philanthropic activity of entrepreneurial families. Business and Economic History. Vol.8.

Rey Garcia, Marta; Álvarez González, Luis Ignacio. (2011). El sector fundacional español. Instituto de Análisis Estratégico de Fundaciones (INAEF).

Rey Garcia, Marta; Martín-Cavanna, Javier; Alvarez-Gonzalez, Luis Ignacio.(2012). Assessing and advancing foundation transparency: corporate foundations as a case study. The Foundation Review. Vol. 4:3.

Rey Garcia, Marta; Alvarez Gonzalez, Luis Ignacio; Bello Acebrón, Laurentino. (2012). The untapped potential of marketing for evaluating the effectiveness of nonprofit organizations: a framework proposal. Int. Rev. Public Nonprofit Mark. May.

Rey Garcia, Marta; Puig-Raposo, Nuria. (2013). Globalisation and the organisation of family philanthropy: A case of isomorphism? Business History. February.

Rey-Garcia, Marta. (2013). An introduction to the Balanced Score Card in the nonprofit sector.

Ribas Bonet, M<sup>a</sup>. Antonia (2001). El balance social como instrumento para la evaluación de la acción social en las entidades no lucrativas. CIRIEC-España. nº 39.

Rodriguez Paredes, Mercedes. (1999). Régimen contable de las fundaciones. Adaptación del Plan General de Contabilidad. Actualidad Financiera año IV nº 5. Mayo. Madrid. Págs. 47-56.

Rodriguez Paredes, Mercedes. (2001). Las Fundaciones en España: propuestas de un modelo de análisis de la información contable externa. Tesis doctoral. Universidad Complutense de Madrid.

Rodríguez Piñero y otros. (1993). El Sector no Lucrativo en España. Escuela Libre Editorial, Madrid.

Rúa, Enrique (2011). Las ESFL ante la reforma contable: la nueva adaptación sectorial al PGC. Revista de AECA, nº 95.

Rúa, Enrique (2001). La información económica financiera de las fundaciones. Partida Doble, nº 124. Julio-Agosto. Madrid.

Rubio Guerrero, Juan J.; Sosvilla Rivero, Simón; Mendez Picazo, M<sup>a</sup>. Teresa. (2014). El sector Fundacional en España: Atributos fundamentales (2008-2012). Asociación Española de Fundaciones (AEF). Junio.

Ruiz Lozano, Mercedes; Tirado Valencia, Pilar. (2004). La gestión basada en las actividades en las entidades no lucrativas. Partida Doble. Nº. 158. Septiembre. Pags. 72-87.

Ruiz Olabuenaga, Jose I. (dir); Casado Pérez, Demetrio; (et al.). (2006). El sector no lucrativo en España: una visión reciente. Fundación BBVA.

Ruiz Olabuenaga, Jose I. (2000). El sector no lucrativo en España. Fundación BBVA.

Ruiz Olabuenaga, Jose I.; (et al.). (2010). Anuario del Tercer Sector de Acción Social en España. Fundación BBVA.

Rutgers University. (1997). A brief guide for performance measurement in local government. National Center for Public Productivity.

Sacristan Navarro, Maria; Gomez Ansón, Silvia. (2009). Do families shape corporate governance structures? Journal of Management and Organization. Lyndfield. Vol. 15, Iss. 3; pg. 327, 19 pgs.

Sanz Santolaria, Carlos J.; Koc Meza, Ana C. (2006). Transparencia de la información en Internet del sector no lucrativo en España. Partida Doble, núm. 183, págs.. 96-105. Diciembre.

Sánchez Arroyo G. (1990). La contabilidad de las entidades sin finalidad lucrativa. Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas. Ministerio de Economía y Hacienda. Madrid.

Saul, Jason. (2008). Benchmarking for Nonprofits. Fieldstone Alliance.

Sawhill, John; Williamson, David. (2001). Measuring what matters in nonprofits. McKinsey Quarterly. Nº 2.

Schacter, Mark. (2002). Not a "Tool Kit". Practitioner's Guide to Measuring the Performance of Public Programs. Institute On Governance. Ottawa. Canadá.  
<http://www.iog.ca/publications/guide.pdf>

Schacter, Mark (2002). Institute On Governance, Ottawa, Canadá. [www.iog.ca](http://www.iog.ca).

Schick, Allen (2001). Getting Performance Measures to Measure Up. Quicker, Better, Cheaper? Managing Performance in American Government. Dall W. Forsythe (Editor). State University of New York Press.

Shack, Nelson. (2003). Indicadores de Desempeño en los Organismos Públicos del Perú. ILPES-CEPAL, nº29. Santiago de Chile,  
[http://www.eclac.cl/publicaciones/ilpes/9/LCL1949P/SYC\\_29.pdf](http://www.eclac.cl/publicaciones/ilpes/9/LCL1949P/SYC_29.pdf)

Sheehan, R. (1996). Mission Accomplishment as Philanthropic Organization Effectiveness: Key findings from the Excellence in Philanthropy Project. *Nonprofit and Voluntary Sector Quarterly*, 25, 110-123.

Shultz, Susan F. (2010). Value-Add Board Evaluations: What to look for. *Financial Executive*. Sep. 2010; 26, 7. Pg 54.

Slaper, Timothy F.(2002). The Triple Bottom Line: What is It and How does it work? Indiana Business Research Center, Indiana University Kelley School of Business.

Smith, G. Stevenson.(1988). Performance Evaluation for Nonprofits. *NonProfit World*. Jan/Feb.; 6, 1; pg. 24.

Sociás Salvá, Antonio. (2013). Contabilidad de entidades sin fines lucrativos. Pirámide. Madrid.

Soldevilla Garcia, Pilar (2000). El control de gestión en las organizaciones no lucrativas: el caso de los colegios de economistas de España. Tesis Doctoral. Universidad Pompeu Fabra (Barcelona).

Soldevilla García, Pilar. (2001). El control de gestión en organizaciones no lucrativas. *Técnica contable*. Agosto-Septiembre.

Sopher, Martí J. (1998). Setting up a control system for your organization. *Nonprofit World*; May/Jun.; 16,3.pg.45.

Steiner, J.R.; Gross, G.M.; Ruffolo, M.C.; Murray, J.J. (1994). Strategic planning in non-profits: profit from it. *Administration in Social Work*, vol. 18, núm.2. 87-106.

Stimpson, Jeff. (2005). Success with not for profits. *The Practical Accountant*; Sep.; 38; 9; pg. 39.

Sumariwalla, R.D. (2000). Unified Financial Reporting System for Not-for-Profit Organizations. Jossey-Bass, Inc.

Thornton, Kelly A.(2010). Build Your Nonprofit Up, even when things look down. Pennsylvania CPA Journal. Spring 81, 1; pg. 16.

Toledo Muñoz, M<sup>a</sup> Isabel. (1993). Estadística. Administración y Gestión. Alhambra Longman.

Torres Pradas, Lourdes.(1993). Indicadores de gestión en entidades sin fines de lucro. Partida Doble. N<sup>o</sup>. 33. Abril. Págs. 55-61.

Treasury Board of Canada. Modelo Lógico Programa "Going Global".  
[http://www.tbs-sct.gc.ca/eval/tools\\_ouils/RBM\\_GAR\\_cour/Bas/module\\_02/cs\\_e.asp](http://www.tbs-sct.gc.ca/eval/tools_ouils/RBM_GAR_cour/Bas/module_02/cs_e.asp)

Tribunal de Cuentas.(2012). Informe N<sup>o</sup> 932 de Fiscalización de las Fundaciones del ámbito local. Febrero.

Tribunal de Cuentas.(2012). Informe N<sup>o</sup> 921 de Fiscalización de la Contratación celebrada por las Fundaciones constituidas al amparo de la Ley 15/1997, de 25 de Abril, sobre habilitación de nuevas formas de gestión del sistema nacional de salud, ejercicios 2002-2004.

Uribe Arévalo, Aura; Requena, Rocio.(2012). Consideraciones del enfoque stakeholder. Punto de vista. Vol. IV, n<sup>o</sup>. 7.

Valcárcel Dueñas, Mercedes (2011). La medición del impacto de las fundaciones culturales. Cuadernos de la AEF, n<sup>o</sup> 23. Septiembre.

Vela Bargues, J.M. (1996). Adaptación del Plan General de Contabilidad a fundaciones y otras entidades sin ánimo de lucro. Boletín AECA, Enero. Pág. 41. Madrid.



Vela Bargues, J.M. y Arnau Paradis, A. (1995). La contabilidad financiera en las entidades sin ánimo de lucro: problemática e implicaciones contable de la nueva ley de fundaciones. *Ciriec-España*. Julio nº 18. Valencia. Págs. 187-210.

Venis Domenech, A. et al. (1998). La gestión de las organizaciones no lucrativas. *Harvard Business Review*. Ediciones Deusto. Bilbao.

Vidal, Isabel. ( 2010). Mapa territorial de las entidades no lucrativas y de las cooperativas en España. CIES.

Von Bertalanffy, Ludwig. (1976). *Teoría general de los Sistemas* (2ª edición). Fondo de Cultura Económica de España.

Wacht, R.F. (1991). *Financial Management in Non Profit Organizations*. Georgia State University Business Press. Atlanta.

Waddock, S.; Graves, S. (1997). Quality of management and quality of stakeholder relations. *Business and Society*, 36(3), 250-279.

Wall, A. (1928). *Ratio method and statement analysys*. Harper, Nueva York.

Weiss, Carol (1998). *Evaluation: Methods for Studying Programs and Policies*, (2<sup>nd</sup> Edition), Prentice Hall, New Jersey.

Wholey, Joseph S. ; Hatry, Harry P.; Newcomer, Kathryn E. (2010). *Handbook of practical program evaluation*. John Wiley & Sons, Inc.

Wholey, Joseph S.; Newcomer, Kathryn E. (1989). *Improving Government Performance*. Jossey Bass Public Administration Series, San Francisco, California.

Wiesendager, B. (1994). Profitable pointiers from non-profits. *Journal of Business Strategy*, vol.15: 32-39.

Williams, Grant. (2006). A New Report Sheds Light on NonProfit-Accountability Practices. Chronicle of Philanthropy, Vol. 18, Iss. 24, September, p.16.

Williams, S.; Palmer, P. (1998). The State of charity accounting –developments, improvements and continuing problems. Financial Accountability & Management, Vol. 14 No. 4, pp.265-79.

Wing, Kennard (2004). Nonprofit Overhead Cost project. The Urban Institute and Indiana University.

Wise, David. (1993).Creative accounting for charities. Management Accounting. London: Jun. Vol 71, Iss. 6, pg.32.

Wye, Chris. (2002). Performance Management: A Start Where You Are, use What You Have Guide. Managing for Result Series. IBM Endowment for the Business of Government. Arlington, Virginia.

Yallapragada, RamMohan; et al. (2010). Sarbanes-Oxley Act of 2002 and Nonprofit Organizations. Journal of Business & Economics Research. February; Vol. 8, Iss. 2; pg. 89-93.

Zimmerman, Joel (2009). Using a Balanced Scorecard in a Nonprofit Organization. Nonprofit World. Madison. May/Jun. Vol.27. Iss. 3; pg.10, 3 pgs.

### **Publicaciones y ponencias propias.**

La adaptación contable para entidades sin fines lucrativos. Consultorio Financiero-Contable. Estrategia Financiera y Partida Doble. Número 39, febrero 2012, págs. 12-13.

Martín Cavanna, Javier; Rodríguez Díaz, Francisco J. (2013). Construir confianza 2012. Fundación Compromiso y Transparencia. Marzo 2013.

Martín Cavanna, Javier; Rodríguez Díaz, Francisco J. (2014). Construir confianza 2013. Fundación Compromiso y Transparencia. Marzo 2014.

Martín Cavanna, Javier; Rodríguez Díaz, Francisco J. (2015). Construir confianza 2014. Fundación Compromiso y Transparencia. Marzo 2015.

Taller sobre Transparencia y buen gobierno de Fundaciones. Auditorio del ICO, 26 de marzo 2015. Madrid.

## **Normativa.**

Ley 30/1994, de 24 de noviembre, de Fundaciones y de Incentivos Fiscales a la Participación Privada en Actividades de Interés General. BOE, núm. 282. 25 noviembre 1994.

Ley 1/1998, de 2 de marzo, de Fundaciones.

Real Decreto 776/1998, de 30 de abril, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y las normas de información presupuestaria de estas entidades. BOE, núm. 115. 14 de mayo 1998.

Decreto 20/2002, de 24 de enero, por el que se regula el Registro de Fundaciones de la Comunidad de Madrid.

Ley Orgánica 1/2002, de 22 de marzo, reguladora del Derecho de Asociación. BOE, núm. 73. 26 marzo 2002.

Ley 49/2002, de 23 de diciembre, de Régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos al mecenazgo.

Ley 50/2002, de 26 de diciembre, de Fundaciones. BOE, núm. 310. 27 de diciembre 2002.

Real Decreto 1270/2003, de 10 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento para la aplicación del régimen fiscal de las entidades sin fines lucrativos y de los incentivos fiscales al mecenazgo. BOE, núm. 254. 23 octubre 2003.

Real Decreto 1497/2003, de 28 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento del Registro Nacional de Asociaciones y de sus relaciones con los restantes registros de asociaciones. BOE, núm. 306. 23 diciembre 2003.

Acuerdo 321/2004, de 20 de noviembre de 2003, del Consejo de la Comisión Nacional del Mercado de Valores, por el que se aprueba el Código de conducta de las entidades sin ánimo de lucro para la realización de inversiones temporales. BOE, núm. 7. 8 enero 2004.

Real Decreto 1740/2003, de 19 de diciembre, sobre procedimientos relativos a asociaciones de utilidad pública. BOE, núm. 11. 13 enero 2004.

Real Decreto 1337/2005, de 11 de noviembre, por el que se aprueba el Reglamento de fundaciones de competencia estatal. BOE, núm. 279. 22 noviembre 2005.

Real Decreto 1514/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad.

Real Decreto 1515/2007, de 16 de noviembre, por el que se aprueba el Plan General de Contabilidad de pequeñas y medianas empresas y los criterios contables específicos para microempresas. BOE, núm. 279. 21 noviembre 2007.

Real Decreto 1491/2011, de 24 de octubre, por el que se aprueban las normas de adaptación del Plan General de Contabilidad a las entidades sin fines lucrativos y el modelo del plan de actuación de las entidades sin fines de lucro. BOE, núm. 283. 24 de noviembre 2011.

Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio, por el que se aprueba el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas.

Real Decreto 1517/2011, de 31 de octubre, por el que se aprueba el Reglamento que desarrolla el texto refundido de la Ley de Auditoría de Cuentas, aprobado por el Real Decreto Legislativo 1/2011, de 1 de julio.

Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por el que se aprueba el Plan de Contabilidad de las entidades sin fines lucrativos. BOE, núm. 86. 10 de abril 2013.

Resolución de 26 de marzo de 2013, del Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas, por la que se aprueba el Plan de Contabilidad de pequeñas y medianas entidades sin fines lucrativos. BOE, núm. 85. 9 de abril 2013.

Ley 19/2013, de 9 de diciembre, de transparencia, acceso a la información pública y buen gobierno. BOE, núm. 295. 10 de diciembre 2013.

Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades. BOE, núm. 288. 28 de noviembre 2014.

Ley Sarbanes-Oxley. Sarbanes-Oxley Act of 2002, Pub. L. No. 107-204, 116 Stat. 745 (30 de julio de 2002).

## **ANEXOS.**

### **ANEXO 1. PROGRAMA PRESUPUESTARIO**

Presupuesto, Año...	Total	Total	Servicios centrales		Total	Servicios por Programas			
	2+5	Serv. Centr3+4	Administración	Gestión Financiera	Servicios por programas 6 a 9				
	1	2	3	4	5	6	7	8	9
<b>Presupuesto de Gastos</b>									
<b>ACTIVIDADES OPERATIVAS</b>									
Costes específicos									
Costes operativos									
Costes Staff									
Depreciación de activos fijos									
Otros costes									
Variación en provisiones y deudas dudosas									
Costes financieros									
Gastos extraordinarios									
Impuestos									
Gastos totales de Actividades Operativas									
<b>ACTIVIDADES DE FONDO</b>									
Reducción en subsidios del capital									
Aumento en activos fijos									
Aumento en stock									
Aumento en inversiones financieras									
Aumento en tesorería									
Aumento en capital circulante									
Reducción de provisiones de riesgos y gastos									
Reducción de deuda									
Gastos totales de actividades de fondo									
<b>TOTAL DE GASTOS PRESUPUESTADOS</b>									
<b>Presupuesto de ingresos</b>									

ACTIVIDADES OPERATIVAS									
Ingresos específicos por actividad									
Ventas y otros ingresos ordinarios									
Otros ingresos									
Ingresos financieros									
Ingresos extraordinarios									
Ingresos totales por actividades operativas									
ACTIVIDADES DE FONDO									
Contribuciones de fundadores y socios									
Aumento en subsidios de capital									
Reducción de activos fijos									
Disminución de stocks									
Reducción en inversiones financieras									
Disminución en tesorería									
Disminución de capital circulante									
Aumento en provisiones de riesgo y gastos									
Aumento de deuda									
Ingresos totales por actividades de fondo									
TOTAL DE INGRESOS PRESUPUESTADOS									



## ANEXO 2. MODELO OFICIAL DEL PLAN DE ACTUACIÓN

## 1.- ACTIVIDADES DE LA ENTIDAD

**ACTIVIDAD 1** (Cumplimentar tantas fichas como actividades tenga la Fundación)

**A) Identificación.**

Denominación de la actividad	
Tipo de actividad*	
Identificación de la actividad por sectores	
Lugar de desarrollo de la actividad	

\* Indicar si se trata de una actividad propia o mercantil

**Descripción detallada de la actividad prevista.**

[illegible]

**B) Recursos humanos empleados en la actividad.**

Tipo	Número	Nº horas/año
	Previsto	Previsto
Personal asalariado		
Personal con contrato de servicios		
Personal voluntario		

**C) Beneficiarios o usuarios de la actividad.**

Tipo	Número
	Previsto
Personas físicas	
Personas jurídicas	

**D) Objetivos e indicadores de la realización de la actividad**

Objetivo	Indicador	Cuantificación

**2.- PREVISIÓN DE RECURSOS ECONOMICOS A EMPLEAR POR LA ENTIDAD**

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Gastos por ayudas y otros							
a) Ayudas monetarias							
b) Ayudas no monetarias							
c) Gastos por colaboraciones y órganos de gobierno							
Variación de existencias de productos terminados y en curso de fabricación							
Aprovisionamientos							
Gastos de personal							
Otros gastos de de la actividad							
Amortización del Inmovilizado							
Deterioro y resultado por enajenación de inmovilizado							
Gastos financieros							
Variaciones de valor razonable en instrumentos financieros							

Gastos/Inversiones	Actividad 1	Actividad 2	Actividad 3	Actividad 4	Total actividades	No imputados a las actividades	TOTAL
Diferencias de cambio							
Deterioro y resultado por enajenaciones de instrumentos financieros							
Impuestos sobre beneficios							
<b>Subtotal gastos</b>							
Adquisiciones de Inmovilizado (excepto Bienes Patrimonio Histórico)							
Adquisiciones Bienes Patrimonio Histórico							
Cancelación deuda no comercial							
<b>Subtotal inversiones</b>							
<b>TOTAL RECURSOS EMPLEADOS</b>							

### 3. PREVISIÓN DE RECURSOS ECONOMICOS A OBTENER POR LA ENTIDAD

#### 3.1) Previsión de ingresos a obtener por la entidad

INGRESOS	Importe total
Rentas y otros ingresos derivados del patrimonio	
Ventas y prestaciones de servicios de las actividades propias	
Ingresos ordinarios de las actividades mercantiles	
Subvenciones del sector público	
Aportaciones privadas	
Otros tipos de ingresos	
<b>TOTAL INGRESOS PREVISTOS</b>	

#### 3.2) Previsión de otros recursos económicos a obtener por la entidad

OTROS RECURSOS	Importe total
Deudas contraídas	
Otras obligaciones financieras asumidas	
<b>TOTAL OTROS RECURSOS PREVISTOS</b>	

---

### ANEXO 3. ANÁLISIS CUANTITATIVO DE LA MUESTRA

<b>Nombre</b>	<b>Empleados</b>	<b>Actividades</b>	<b>Ingreso Reales</b>
Altadis	2	19	1073,144
Anastasio d Gracia-Fitel	3	13	411,043
Deporte Integra	22	3	437,292
Humanismo y Democracia	42	3	5256,73
SACYR	3	3	120
Taurina Internacional El Juli	7	6	175,4
Tomás Pascual y Pilar Gómez Cuétara	69	6	882,66
Univeristaria San Pablo CEU	2765	3	186671,49
Valsé	18	9	534,04
VidaPlus	2	3	11,7
Adecco	111	1	12278,77
Centro Español de Solidaridad	126	13	7220,93
E-Labora	0,05	1	78,1
Konecta	10	3	1060
Mondarruego	0,05	1	7,7
Taller de Solidaridad	5	1	443

#### **GASTOS**

<b>Nombre</b>	<b>De Actividad</b>	<b>Totales</b>	<b>De Personal</b>	<b>Administrativos</b>
Altadis	795,1	873,88	279,2	78,78
Anastasio d Gracia-Fitel	278,21	372,143	137,07	93,933
Deporte Integra	222,37	426,45	140,7	204,08
Humanismo y Democracia	3240,53	3589,828	344	349,298
SACYR	120	120	0	0
Taurina Internacional El Juli	116,4	218,2	76,9	101,8
Tomás Pascual y Pilar Gómez Cuétara	458,02	762,63	304,05	304,61
Univeristaria San Pablo CEU	48537	177277,37	96503,99	128740,37
Valsé	137	513,94	266,03	376,94
VidaPlus	14,55	14,55	0	0
Adecco	6218,86	10139,57	3750,5	3920,71
Centro Español de Solidaridad	2080,13	6799,69	3940,14	4719,56
E-Labora	81,17	81,17	0	0
Konecta	319	1058,61	301,19	739,61

Mondarruego	34,5	34,5	0	0
Taller de Solidaridad	292	553	139	261

Nombre	Eficiencia	Eficiencia	Ratio
	Asignativa	Tecnica	Gtos Personal
Altadis	0,740907092	0,090149677	0,319494667
Anastasio d Gracia-Fitel	0,676839163	0,252411036	0,368326154
Deporte Integra	0,508516049	0,478555516	0,329933169
Humanismo y Democracia	0,616453575	0,097302155	0,095826318
SACYR	1	0	0
Taurina Internacional El Juli	0,663625998	0,466544455	0,352428964
Tomás Pascual y Pilar Gómez Cuétara	0,518908753	0,399420427	0,398686126
Univeristaria San Pablo CEU	0,260012924	0,726208709	0,544367225
Valsé	0,256535091	0,733431918	0,517628517
VidaPlus	1,243589744	0	0
Adecco	0,506472554	0,386674188	0,36988748
Centro Español de Solidaridad	0,288069542	0,694084583	0,579458769
E-Labora	1,039308579	0	0
Konecta	0,300943396	0,698661452	0,284514599
Mondarruego	4,480519481	0	0
Taller de Solidaridad	0,659142212	0,471971067	0,251356239

## RELACION DE CUADROS

Cuadro nº.	Página nº.	Titulo
1	16	Situación del sector no lucrativo en España
2	19	Macromagnitudes del sector fundacional
3	20	Fundaciones activas
4	21	Tamaño de las fundaciones españolas
5	22	Beneficiarios netos de las fundaciones españolas (millones de personas)
6	23	Beneficiarios directos de las fundaciones españolas (porcentaje de fundaciones)
7	23	Recursos humanos en fundaciones españolas: tipología y datos básicos
8	24	Datos económicos del sector fundacional (millones de euros)
9	25	Datos económicos del sector fundacional por intervalos (porcentaje de fundaciones)
10	50	Diferencias en el Marco conceptual
11	62	Diferencias entre la contabilidad de EL y ESFL
12	64	Ejemplo de indicadores de performance financiera
13	73	Interrelaciones en el proceso productivo, entre economía, eficacia y eficiencia
14	80	Modelo de presentación de indicadores
15	83	Ciclo básico del proceso de construcción de indicadores de desempeño
16	98	Mecanismos utilizados para estimar la eficiencia, eficacia y coste efectividad/eficiencia
17	100	Tipología de indicadores según nivel organizacional y planificación.
18	101	Gama de indicadores
19	115	Mapa Causal de Impactos en una ESFL
20	121	Performance en la cadena de valor social
21	124	Indicadores de desempeño en los municipios locales del Reino Unido
22	131	Ejemplo de construcción de un programa lógico
23	132	Modelo de programa lógico "Going Global"
24	135	Vinculación Input-Output
25	136	Indicadores de performance de Kaboom!
26	137	Indicadores de Opportunity International
27	139	Resultados según el modelo lógico en CHCs
28	146	Modelo de scoring de Argenti
28	157	Esquema de Sistema y su retroalimentación
29	160	Mecanismos de adaptación en fundaciones
30	162	La Fundación como Sistema
31	164	Proceso de toma de decisiones
32	176	Modelo de sistema de valoración de programas
33	182	Integración procesos de Planificación y Control
34	184	Administración por objetivos
35	187	Objetivos y Teoría General de Sistemas
36	188	Decisiones y Alternativas
37	196	Sistema de objetivos económico-contable
38	209	Indicadores de la AARP Foundation

39	216	Ampliación de objetivos en indicadores presupuestarios
40	218	Enriquecimiento económico-societario del presupuesto técnico-contable-económico
41	257	Performance Management Cycle

## **RELACION DE TABLAS**

Tabla 1. Página 70. Comparación eficacia vs. Eficiencia.

## **RELACION DE ANEXOS**

Anexo 1. Programa Presupuestario. Página 330

Anexo 2. Modelo oficial del Plan de Actuación. Página 332

Anexo 3. Análisis cuantitativo de la Muestra. Página 335

## **RELACION DE SIGLAS Y ABREVIATURAS**

<b>Sigla</b>	<b>Denominación</b>
AARP	American Association of Retired Persons
ACPI	Audit Performance Indicators
AEF	Asociación Española de Fundaciones
BOICAC	Boletín Oficial del ICAC
BSC	Balanced Score Card
BVPI	Best Value Performance Indicators
CCAA	Comunidades Autónomas
CCEN	Charity Commission for England and Wales
CHCs	Community Health Centers
CIMA	Chartered Institute of Management Accountants
CLM	Casual Link Map
CMI	Cuadro de Mando Integral
CRP	Centros de Responsabilidad Presupuestaria
DEA	Data Envelopment Analysis
EL	Entidades Lucrativas
FGE	Four Generation Evaluation
FPA	Foundation Performance Assesment
FRC	Financial Reporting Council
FRS	Financial Reporting Standards
FRSSE	Financial Reporting Standards for Smaller Entities
GAAP	Generally Accepted Accounting Practice
GAO	General Accounting Office

GPRA	Government Performance and Results Act
ICAC	Instituto de Contabilidad y Auditoría de Cuentas
IFRS	International Financial Reporting Standards
MPL	Model Program Logic
NCCS	National Center for Charitable Statistics
NCVO	National Council for Voluntary Organizations Organización para la Cooperación y Desarrollo
OCDE	Económico
OCEX	Organos de Control Externo Nacionales
ONG	Organización No Gubernamental
ONL	Organización No Lucrativa
OSCR	Office of the Scottish Charity Regulator
PYME	Pequeña y Mediana Empresa
RD	Real Decreto
SORP	Statement of Recommended Practice
SOX	Sabarnes Oxley
SROI	Social Return on Investment
TGS	Teoría General de Sistemas
TRASI	Tools and Resources for Assessing Social Impact



## **Resumen**

### **Propuesta del plan de actuación como herramienta para la valoración del desempeño en fundaciones españolas.**

El aumento de las denominadas fundaciones como instituciones a satisfacer la demanda de determinados bienes y servicios sociales asistenciales, ha dado lugar a la necesidad de evaluar el desempeño en el cumplimiento de sus fines u objetivos. La información que estas entidades publican de sus actividades y de su situación patrimonial es el único recurso con que cuentan sus donantes y los beneficiarios de sus servicios para conocer el estado de su situación. La estructura de dicha información dista mucho de responder a las necesidades de sus grupos de interés. La información contable constituye un medio idóneo para informar a los donantes y a la sociedad en su conjunto de las actividades realizadas por la organización, sin embargo, considerando que las entidades no lucrativas no tienen por objetivo la obtención de un beneficio económico, su cuenta de resultados no es un buen indicador de la buena o mala gestión de la organización. Su éxito deberá medirse por la magnitud de los servicios prestados a los beneficiarios al aplicar los recursos disponibles y no a través de la cuenta de resultados. Su actuación se debe a medir por las prestaciones satisfechas, no por los ingresos conseguidos.

En el presente trabajo de investigación analizamos desde un punto de vista empírico-descriptivo las metodologías y procedimientos desarrollados en el análisis del desempeño de las fundaciones desde una perspectiva internacional, confrontando las tendencias más avanzadas con los instrumentos que la contabilidad de las fundaciones españolas facilitan a los interesados en el rendimiento de estas entidades y proponiendo el uso del plan de actuación como herramienta para la valoración del desarrollo de sus actividades en la consecución de su misión.

### **Objetivos.**

El objetivo de este trabajo se concreta en la propuesta de una metodología de evaluación del desempeño utilizando la contabilidad y los recursos que la misma nos facilita. Metodología que se ampara en las tendencias que en el ámbito

internacional se están desarrollando en la medición del rendimiento y que alcanzan no sólo a los resultados sino que llegan al análisis de los beneficios e impactos que dichas actividades generan en la sociedad. Los sistemas de evaluación de resultados, cuando existen en las fundaciones, suelen estar orientados a "outputs" o resultados directos (unidades de servicio, actividades, proyectos), y en menor medida a verdaderos beneficios u "outcomes" (cambios directos en personas, organizaciones, entorno y sistemas e instituciones sociales; incluido el valor aportado a los beneficiarios). Muchas menos fundaciones intentan siquiera evaluar su impacto, definido como los efectos últimos de su actividad que resultan en cambios duraderos en la sociedad, personas, organizaciones, entorno y sistemas e instituciones sociales. En nuestro estudio, profundizamos en la necesidad de valorar el impacto y en la utilidad de la aplicación de los recursos existentes en la medición de la eficiencia como indicador de la performance.

El análisis empírico se ha desarrollado desde la experiencia profesional en el estudio de la transparencia en la web de las principales fundaciones españolas durante los últimos años y en la propuesta de un modelo de inferencia estadística que permite la valoración de la eficiencia de las entidades.

Nuestra tesis incorpora una propuesta múltiple y ordenada desde una aplicación de la contabilidad más teórica y conceptual, pero con algunos ejemplos de la teoría de sistemas aplicada al ámbito fundacional y al uso del análisis del presupuesto y su control como herramienta de análisis y valoración de la actividad desarrollada por las fundaciones.

Considerando al denominado plan de actuación, como la herramienta oficial, universal y homogénea que nos permite realizar una evaluación formal, ordenada y comparable del desempeño de las fundaciones.

### **Conclusiones.**

Las soluciones para una mejor gestión de las fundaciones, para una mayor transparencia de las mismas con su desempeño y una mejor imagen en la sociedad necesitan de una diferente manera de ejecutar, contabilizar y comunicar su

quehacer.

En este trabajo hemos propuesto una diferente utilización de la contabilidad habilitada para estas organizaciones, hemos propuesto un uso intensivo del plan de actuación como herramienta presupuestaria que por ende exigirá un previo trabajo de planificación y programación de las actividades más profesional y exigente y también proponemos una orientación del mismo –plan de actuación- a la facilitación de resultados mediante la aplicación de ratios o indicadores sobre los agregados que por normativa debe reportar. Consideramos que con semejante trabajo la transparencia y evaluación en el desempeño de las fundaciones avanzaría de forma considerable.

### **Budgeting plan as a proposal to measure the performance in the spanish foundations**

The increase of the spanish foundations as institutions oriented to meet the demand for certain social goods and welfare services has led to the need to measure and evaluate the performance in the development of their objectives. The activities accountability of these organizations and their financial situation is the only one resource of information for their stakeholders in order to know their financial solvency. The structure of this information is not enough to answer the needs of their clients. Accountability is a good way to inform to clients and society as a whole, however, considering the nonprofit consideration of these entities, profit and loss accounts is not the best indicator of their duties. Their success must be measure by the services offering and the accomplishment of their targets. Their business must be evaluated by the efficiency in their activities.

This research analyzes, from an empirical and descriptive point of view, the different methodologies and procedures currently in work around the world to the duty's evaluation of this type of institutions. We propose in compliance with domestic accountability the use of the budget plan as a tool to measure the accomplishment of their mission.

## **Objectives.**

The objective of this work is materialized in the offer of an performance evaluation methodology using accountability and the resources of this one. Methodology based on the current international trend in the nonprofit performance measure. Measuring not only the result of the activities and measuring the impact of their activities. The current evaluation systems use to focus to outputs or direct results and in a less way to real profits or outcomes to people or society. Fewer foundations tried to evaluate their impact, understand as the last effect of their activity in the real life. In our study, we underline the need of evaluate the impact and the profit in the use of the resources available in the measure of the effectiveness as an performance indicator.

The empirical analysis has been developed from the experience in the development of an professional experience during the last four years working as an analyst in the research of the spanish foundations transparency in their web. Also we have proposed an econometric model trying to measure the effectiveness in the spanish foundations.

Our research add a proposal coming from accountability with some examples of the use the global systems theory applied to foundations sector and the use of budgeting research and control as a tool of analysis and valuation of the foundations activities. We finalized considering the spanish budget plan called plan de actuación as the official tool which allows the performance formal evaluation.

## **Conclusions**

Solutions for a better foundations management for a better transparency and a better image of their duties need of a different way of accountability, reporting and execution.

In this work we have proposed a different way of using the accountability of these entities, we have proposed an intensive use of the “plan de actuación” as a budget tool which will demand a previous work of planning the activities more professional and demanding. Also we proposed an application of this “plan de actuación” to easy the use of ratios over inputs and outputs. We are considering better results in transparency and performance evaluation working with this methodology.

